

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

## الموضوع

# دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار دراسة الحالة بمؤسسة نفضال بكشيدة- فرع مقاطعة باتنة BGL

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:

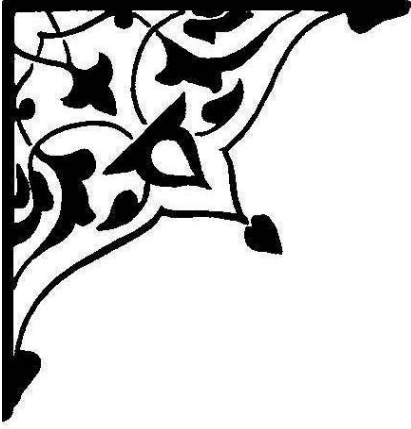
ناجي نسرين

الأستاذ المشرف:

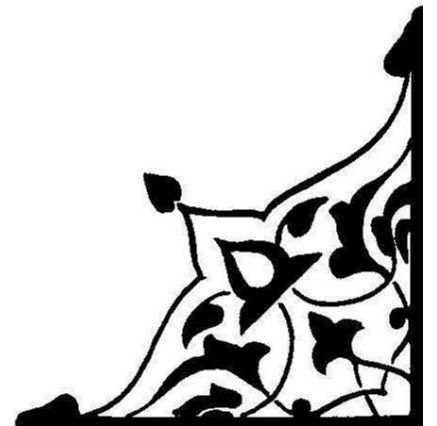
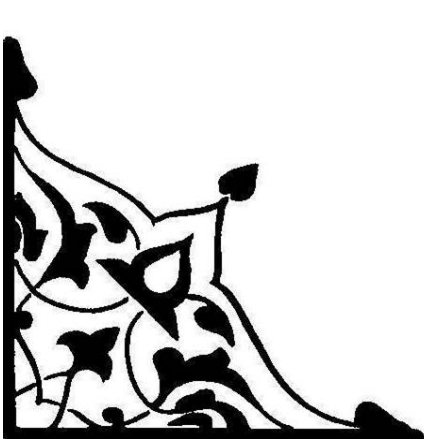
الحاج عامر

...../Master-GE-GO-AUDIT/2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015 - 2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# سورة الفاتحة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ<sup>١</sup> الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ<sup>٢</sup>

مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ<sup>٣</sup> إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ<sup>٤</sup>

اهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ<sup>٥</sup> صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ

عَلَيْهِمْ<sup>٦</sup> غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ<sup>٧</sup>

## إهداء:

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقَضَى رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا، إِمَّا يَبْلُغِ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا " صدق الله العظيم "

إلى أروع وأجمل وأصفى وأغلى إنسانة في الوجود

إلى هبة السماء ووصية الرحمان إلى من أنظر إلى الحياة من خلال عينيها فكانت سندي في الحياة، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي

إلى أرق وأنبل إنسانة في الوجود إلى والدي الحبيبة الغالية أطال الله عمرها

إلى رمز القوة والعطاء ومن أوصلني بفضلها إلى أعلى مراتب النجاح والدي الغالي والعزيز... رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

إلى من أرى التفاؤل بعينيها والسعادة في ضحكتها إلى الوجه المنعم بالبراءة أختي ورفيقة دربي أريد أن أشكر على مواقفك النبيلة ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح أختي العزيزة " ياسمينة " .

إلى شريك دربي ومشواري زوجي الغالي وإلى أهله خاصة والديه وأخته زهرة الذين كانوا لي عوناً في مشواري هذا وإلى ابني العزيز "محمد المهدي "

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي أخواتي الغاليات: أمال وزوجها وأولادها حفظهم الله، وهيبة وزوجها وأولادها حفظهم الله وأسماء وياسمينة.

وإلى إخوتي الأعمام: الطاهر وزوجته وأولاده؛ والسعيد وزوجته وأولاده وعبد الرحيم

حفظهم الله جميعاً

وإلى صديقاتي العزيزات عليمة؛ كثره؛ سليمة.

# شكر وتقدير

نحمد الله سبحانه وتعالى حمداً يليق لجلاله وجهه وعظيم سلطانه على نعمته  
وتوفيقه لي على إتمام هذه المذكرة.

واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي  
ومشرفي صاحب الصدر الرحب والخلق الكريم الأستاذ: عامر الحاج  
التي لم يبخل علياً بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة.

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة  
الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى جميع أساتذتي الكرام الذين تعلمت منهم  
ولو حرفاً واحداً طوال مشواري الدراسي.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو بابتسامة  
على إتمام هذه الدراسة.

# \*\* فهرس المحتويات \*\*

الصفحة	الموضوع
	البسمة
	الإهداء
	شكر و عرفان
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال
	فهرس الجداول
	قائمة الملاحق
	ملخص الدراسة
أ-ج	مقدمة
40-5	<b>الفصل الأول: مدخل للمراجعة الداخلية واتخاذ القرار</b>
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية المراجعة
6	المطلب الأول: المراجعة بين المفهوم والتطور
6	أولاً: التطور التاريخي للمراجعة
7	الفرع الثالث: مفهوم المراجعة
8	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة
8	الفرع الأول: أهداف التدقيق
8	الفرع الثاني: أهمية التدقيق
9	المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة
9	الفرع الأول: أنواع المراجعة
15	الفرع الثاني: معايير المراجعة
18	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
18	الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية
19	الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

21	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
21	الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية
22	الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية
22	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية وأنواعها
22	الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية
25	الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية
26	المبحث الثالث: مدخل لعملية اتخاذ القرار
26	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
29	المطلب الثاني: أهمية ومراحل اتخاذ القرار
29	الفرع الأول: أهمية القرارات
29	الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار
32	المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرارات
32	الفرع الأول: الأساليب التقليدية
33	الفرع الثاني: الأساليب العلمية
35	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
35	الفرع الأول: عوامل البيئة الخارجية:
36	الفرع الثاني: عوامل البيئة الداخلية
36	الفرع الثالث: عوامل شخصية ونفسية
37	الفرع الرابع: عوامل ظروف القرار
37	الفرع الخامس: عوامل أخرى
40	خلاصة الفصل
59-42	الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في فحص الحسابات وإعداد التقارير
42	تمهيد
43	المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في فحص الحسابات وإعداد التقارير
43	المطلب الأول: مراجعة القوائم المالية وفحص الحسابات
43	الفرع الأول: مراجعة القوائم المالية
45	الفرع الثاني: فحص الحسابات
46	المطلب الثاني: تقرير المراجعة الداخلية
47	المطلب الثالث: أنواع التقارير

48	الفرع الأول: التقرير العام
49	الفرع الثاني: التقرير الخاص
49	المبحث الثاني: أثر المراجعة الداخلية في تسيير عملية اتخاذ القرار
50	المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية لاختيار البديل الأفضل وتنفيذ القرار
51	الفرع الأول: اختيار البديل أو الحل الأفضل
51	الفرع الثاني: تنفيذ القرار
52	المطلب الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار
53	المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار
53	المطلب الأول: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية
54	المطلب الثاني: ضغوط المديرين
54	الفرع الأول: الضغوط الداخلية
56	الفرع الثاني: الضغوط الخارجية
57	المطلب الثالث: المركزية الشديدة وعدم التفويض
59	خلاصة الفصل
79-61	الفصل الثالث: دراسة حالة في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة
61	تمهيد
62	المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة
62	المطلب الأول: نشأة سوناطراك وفرع GPL مقاطعة باتنة
62	الفرع الأول: نشأة سوناطراك
63	الفرع الثاني: نشأة فرع GPL (Gaz ,Pétrole, Liquéfié)
64	المطلب الثاني: الانجازات والأفاق المستقبلية لفرع GPL مقاطعة باتنة
64	الفرع الأول: إنجازات فرع GPL مقاطعة باتنة
64	الفرع الثاني: الأفاق المستقبلية لفرع GPL مقاطعة باتنة
65	المطلب الثالث: تقسيمات وحدة GPL بباتنة وهيكلها التنظيمي
65	الفرع الأول: تقسيمات فرع GPL مقاطعة باتنة
65	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي (التنظيم العام مؤسسة نפטال GPL مقاطعة باتنة)
69	المبحث الثاني: مكانة المراجعة الداخلية في مؤسسة نפטال وحدة GPL باتنة.
69	المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في وحدة GPL باتنة..



71	المطلب الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الداخلية في فرع GPL مقاطعة باتنة.
73	المطلب الثالث: تقييم فعالية المراجعة الداخلية في المقاطعة.
75	المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار مؤسسة نفعال فرع GPL مقاطعة باتنة.
75	المطلب الأول: طبيعة القرارات في مؤسسة نفعال فرع GPL مقاطعة باتنة.
78	المطلب الثاني: أهم القرارات التي ساهمت المراجعة الداخلية في اتخاذها.
79	خلاصة الفصل
81	الخاتمة
85	قائمة المصادر والمراجع
	ملاحق

## \*\* فهرس الأشكال \*\*

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
25	الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية	01
32	مراحل اتخاذ القرار	02
39	العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار	03
47	شكل من أشكال المراجعة تقرير المراجعة الداخلية	04
66	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال فرع GPL مقاطعة باتنة	05
69	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية في مؤسسة نفعال فرع GPL مقاطعة باتنة	06
70	تنظيم المراجعة الداخلية فرع نفعال GPL مقاطعة باتنة	07

## \*\* فهرس الجداول \*\*

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
06	التطور التاريخي للمراجعة	01
13	جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	02
76	الكمية المنتجة للمقاطعة من الغاز	03
76	تطور عدد العمال في مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة (2013-2015).	04

**\*\* قائمة الملاحق \*\***

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
	محضر تحديد كمية زيوت التشحيم	01

## الملخص:

إن المراجعة الداخلية تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة والتي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، ومن هنا يمكن القول أن الدراسة تهدف إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في المؤسسة باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا وبصفة عامة المراجعة الداخلية لها دور فعال في المؤسسة، وتتم وفق نظام الرقابة الداخلية الذي بدوره له أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

وهذا من خلال المراحل التي يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية وكلما كانت المعلومات سليمة كان القرار رشيداً، من دون أن ننسى عملية اتخاذ القرار التي لها جانب هام في مختلف الإدارات إذ لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار، فاتخاذ القرار أساس عمل المدير ومصصلحة المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** نظام الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، نظام المعلومات المحاسبية، اتخاذ القرار.

## Résumé:

L'audit intérieur est considéré parmi les fonctionnalités de base dans l'établissement dont dépend l'administration supérieure et les différents services et classes comme ressource des données et d'informations qui se caractérise pas L'hommelet et la qualité permettent à l'établissement à atteindre les objectifs et de cela on peut dire que l'étude vise à connaître le rôle de L'audit intérieure à prendre la décision au sein de l'établissement à savoir que la prise des décisions et une chose faite par l'administration supérieure, d'une façon générale L'audit intérieure à un rôle très importants dans la sociale et cela se fait selon un système de surveillance intérieure qui à une grande importance dans les décisions de l'établissement et cela à travers les étapes de l'évaluation du système de surveillance intérieure et plus les informations sont réelles plus les décisions prises sont bonnes.

Sans ombre que la prise des décisions à un rôle très importante dans les différents administrations parce que aucune activité peut être faite sans prendre une décision en sa faveur " l'actinisme " car c'est une chose primordiale et une base importante dans le travail du directeur et le succès de l'établissement.

**Les mots clés:** Système de surveillance intérieure, L'audit intérieure, Système d'information de plainte, Prise de décisions.

مقدمة

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية الاجتماعية الثقافية وكذا الاقتصادية وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وكذلك تعمل على فحص ومراجعة وتقييم مختلف أنشطة العمل حيث يساعد التدقيق الداخلي المسؤولين في الإدارة على القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية ورفيعة من الكفاءة والفعالية عن طريق التقييم والتوصيات والمعلومات ذات العلاقة بالأنشطة المدققة، كما يساعد التدقيق الداخلي المسؤولين في الشركة المؤهلين في تحقيق أهداف العمل وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وإعطاء الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرار.

فالقرار يكون مقصوداً وليس عفويا حيث تختار المؤسسة البديل الذي يحقق لها أكبر قدر من الأهداف بفاعلية وكفاءة وقد تجد المؤسسة أحيانا صعوبة في اتخاذ القرار إما لعدم توفر أركانه أو لعوامل أخرى تؤثر على عملية اتخاذ القرار أو تعيق هذه العملية. كما في ذلك المؤسسة الجزائرية تتخذ من المراجعين الداخليين كاستشاريين تلجأ إليهم عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة لأن مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن خطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف المؤسسة غالبا ويستهدف الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات إلى المستويات الإدارية الأخرى. ولذلك فإن الإقبال على اتخاذ مثل هذه القرارات يحتاج إلى توفير معلومات موثوق منها ومن هنا يأتي دور المراجعة الداخلية في المؤسسة كونها المصدر الأساسي الذي يستند إليه أصحاب صنع القرار للحصول على المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة والتي تستعمل لاحقا في عملية اتخاذ القرار.

وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرار ونحن نعلم أن هذه المعلومات لها علاقة مع هذه المتغيرات وكلما كانت سليمة كان القرار رشيد من دون أن ننسى عملية اتخاذ القرار التي لها جانب هام في مختلف الإدارات إذ لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ يصده قرار، فاتخاذ القرارات أساس عمل المدير ومصصلحة المؤسسة.

وعلى هذا الأساس فإن التساؤل الجوهرى الذي نحاول الإجابة عنه من خلال هذه الدراسة يمكن صياغته على

النحو التالي:

**مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:**

**ما هو دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة ؟**

**التساؤلات الفرعية:**

وللمزيد من التفصيل يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

— ما مفهوم المراجعة الداخلية؟ وما هي أهدافها؟

— ما هي أهمية المراجعة الداخلية ؟

- ما هي الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار؟
- كيف يتم اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟
- ما هي علاقة المراجعة الداخلية باتخاذ القرار؟

### الفرضيات:

- ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية الناجمة عنها نضع الفرضيات التالية:
- تعمل المراجعة الداخلية على إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة للمراجعة ولها دور فعال في اتخاذ القرار بالمؤسسة.
- إن عدم الاهتمام بالمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية يؤدي إلى انخفاض فعالية التقرير في الشركة وبالتالي انخفاض كفاءة الإدارة في اتخاذ القرارات.
- يعتمد متخذ القرار على نتائج المراجعة الداخلية .
- يُتخذ القرار بناءً على تقرير المراجع الداخلي.
- توجد علاقة ايجابية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرار.

### أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

### اعتبارات ذاتية:

- رغبة ذاتية لمعرفة مدى تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ومدى الاعتماد عليها كأسلوب لاتخاذ القرار.
- تدخل المراجعة الداخلية ضمن التخصص والعمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل للباحث على إثراء مهنة المراجعة بصورة سليمة وفعالة مستقبلا.
- إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

### اعتبارات موضوعية:

- أهمية المراجعة الداخلية البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية أدت الباحث إلى التطرق لهذا الموضوع من أجل تحديد الأبعاد النظرية التطبيقية لوظيفية المراجعة الداخلية.
- التعرف على المشاكل التي تترافق عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة وتحديد البدائل الممكنة لحلها حتى تضمن للمؤسسة بذلك عدم خسارة أصولها ولتسليط الضوء عليها ودقتها وتوضيحها.
- الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرار.



## منهجية الموضوع:

لقد تم الاستعانة في هذا الموضوع بجملة من المناهج المعروفة في علم المنهجية وذلك لأهمية كل منهج في النتائج المتوصل إليها وقد تم استعمال المناهج التالية:

## المنهج الوصفي والتحليلي:

استعمل هذا المنهج لوصف وتشخيص المراجعة الداخلية بصفة خاصة كما استعمل في التعريف بعملية اتخاذ القرارات اللازمة لاتخاذها وكذا تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أن المراجعة الداخلية تعتبر أهم وسيلة أو أداة إدارية فعالة إذا تم استغلالها بالشكل الذي يحقق أهداف ومصلحة المؤسسة. بحيث أنه يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقائصه وعيوبه ويعمل على تصحيحها ومن ثم اتخاذ القرار الصحيح.

## أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الداخلية بصفة عامة؛
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات بصفة عامة؛
- محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة جزائرية ممثلة في مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة.

## الدراسات السابقة

1-مقدم عبيرات، نقاز احمد، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار, مذكرة الماجستير, تخصص مالية

ومحاسبة, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الأغواط, 2006-2005

- تطرقت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تساعد في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر جعل المراجعة أداة مساعدة على دعم وتفعيل قراراتها، أي وجود علاقة طردية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرارات إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية.

2- رماضنة سيف الدين, دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار, م» مذكرة ماستر, تخصص تدقيق

محاسبي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, 2014.

- تطرقت هذه الدراسة إلى أن يقوم المراجع الداخلي بثلاث مراحل حتى تكتمل هذه المهمة حيث أن المراحل الثلاث تتمثل في مرحلة التحضير ثم مرحلة تنفيذ المهمة ثم المرحلة النهائية وهي التي تكون فيها إعداد التقرير والخروج بالتوصيات والنتائج ولعل الهدف من المراجعة الداخلية هو الوصول إلى معلومات صحيحة ومن ثمة اتخاذ قرارات سليمة.

# الفصل الأول:

## مدخل للمراجعة الداخلية واتخاذ القرار

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

المطلب الأول: المراجعة بين المفهوم والتطور.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة.

المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية وأنواعها.

المبحث الثالث: مدخل لعملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: أهمية ومراحل اتخاذ القرار.

المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرارات.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار.

خلاصة الفصل.

## تمهيد:

إن زيادة الحاجة للخدمات من طرف المراجعة؛ تمثل عامل رئيسي لتطويرها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالغرض من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من معالجتها وتمثلها للمركز المالي للمؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لحذف مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

تعد المراجعة الداخلية من أهم خطوات المراجعة والوسائل الفعالة في تحقيق وضمان بقاء المؤسسة وذلك من اجل وجود نظام رقابة فعال.

وتعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، كما أن المراجعة تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها ويجب أن نتحدث عنها والتي تحكم في مهنة المراجعة الداخلية وتتمثل في معايير لأداء المهني وعن طريق المراجعة الداخلية يجب أن يكون هناك متخذي القرارات.

يحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات ليستخدمها في عملية صنع القرار فيحصل عليها من خلال ما يتوفر للمؤسسة من نظم للمعلومات الإدارية وباقي الأنظمة الفرعية، فتساعد هذه الأنظمة على تدفق المعلومات اللازمة لصنع القرارات في المراجعة الداخلية.

تلجأ المؤسسة إلى الاستعانة بالمراجعة الداخلية لتساعدها على تتبع السير الأحسن لنشاط المؤسسة، ويساعدها في ضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة كعملية صنع القرارات الإدارية؛ وهذا من خلال إضافة صيغة السلامة والصدق والصحة على هذه المعلومات.

وستناول من خلال هذا الفصل لتقديم مفاهيم حول :

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: مدخل لعملية اتخاذ القرار

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

ظهرت الحاجة لعملية المراجعة كما هي معروفة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب بأموالها، وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات أي الشركات وتوسعها الجغرافي، وزيادة التعقيد في العمليات والتغيرات التكنولوجية المتسارعة وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة يتعين أن تركز على معلومات موثوق منها.

## المطلب الأول: المراجعة بين المفهوم والتطور

### الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات الواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق " Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها " يستمع "(1).

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول تميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة(2).

### جدول رقم(01): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأموال
من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش والأخطاء، وتأكيد مصداقية الميزانية

(1) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات. الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص17-18.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية بن

عكنون، الجزائر، 2003، ص5.

تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة والمساهمين	من 1900 إلى 1940م
الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، البنوك والمساهمين	من 1940 إلى 1970م
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير الحسابية ومعايير المراجعة	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	من 1970 إلى 1990م
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	ابتداءً من 1990م

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 7-8.

### الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

للمراجعة عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول:** المراجعة بمعناها المهني "عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية<sup>(1)</sup>.

**التعريف الثاني:** عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>(2)</sup>.

**التعريف الثالث:** عرفها البعض الآخر على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى توافق هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"<sup>(3)</sup>.

(1) احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1999، ص 7.

(2) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، نفس المرجع السابق، ص 09.

(3) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2004، ص 12.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

## الفرع الأول: أهداف التدقيق

إن التدقيق مر بمراحل تاريخية التي اكتسب بأهميتها، التي أعطته القدرة لتحقيق الأهداف، ونرى أم المفكرين والباحثين قسموا هذه الأهداف إلى ما يلي:

أولاً: الأهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسية وفرعية:<sup>(1)</sup>

## 1- الأهداف الرئيسية: وتشتمل على عنصرين هما:

- أ. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ب. الحصول على رأي في محايد يبين مدى مطابقة القوائم المالية بما هو مقيد بالدفاتر.

## 2- الأهداف الثانوية:

- أ. اكتشاف أخطاء أو غش في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- ب. وضع ضوابط وإجراءات تقلل من فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- ج. اعتماد الإدارة عليها في تسطير السياسات الإدارية واتخاذ قرارات مناسبة.
- د. طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- هـ. تسهيل عمل دائرة عمل الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- و. تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

## ثانياً: الأهداف الحديثة (المتطورة):

يمكن حصر هذه الأهداف فيما يلي:

- أ. مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- ب. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- ج. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق نحو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- د. تحقيق قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع الذي يعمل في المشروع<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق:

المراجعة تلعب دوراً هاماً في الأوساط المالية والأوساط الحكومية في الاقتصاد حيث تعتمد على معلومات جهزت من قبل الآخرين، حيث يقوم المراجع بإبلاغ الأطراف الأخرى بمدى صدق وصحة البيانات والمعلومات المالية<sup>(3)</sup>.

(1) محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 11.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 25.

(3) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الطبعة الثانية، 2004، ص 20.

حيث ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المنشأة وزاد عدد مستخدمي البيانات للمحاسبية، كلما أصبحت مهمة الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية. ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة المعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي البيانات لترتيب أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف القيمة بالرقابة والثقة. لذا قد يرى البعض أن يقسم سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات كما يلي:<sup>(1)</sup>

#### المجموعة الأولى: متعادي المخاطرة:

وتتضمن هذه المجموعة كبار السن والأشخاص الأكثر حرصاً، والذين يفضلون العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضة.

#### المجموعة الثانية: متجنب المخاطرة:

وتتضمن هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقعة الحصول عليها في المستقبل.

#### المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة:

وتتضمن هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالاً أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح والخسارة. ويرى أحد الباحثين أن مستخدمي المعلومات المهتمين بتقارير المراجع هم من المجموعة الثانية ويتطلب ذلك من المراجع دراسة سلوك مستخدمي المعلومات وردود أفعالهم تجاه تقارير المراجعة، ومدى تأثيرها عليهم.

وعموماً فأهمية مراجعة الحسابات وآثرها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم.

### المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة

#### الفرع الأول: أنواع المراجعة

تنوع التدقيق وفق للزاوية التي تنظر منها لعملية التدقيق ولا يعني ذلك وجود أنواع من التدقيق مختلفة المبادئ أو المعايير أو الإجراءات بل يعني ذلك اختلاف عمليات التدقيق.

#### أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق:

تنقسم المراجعة من حيث مجال نطاق المراجعة إلى نوعين:<sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص20.

## أ- التدقيق الكامل:

سابقاً كان حجم المشروعات صغيراً لذا كانت عملية التدقيق تمتد إلى جميع العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات لتحقيق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وعدم وجود أخطاء أو غش وضمن إنتاج الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومع تطور حجم المشروعات وتعدد عملياتها أصبح تدقيق العمليات جميعها يتطلب نفقات باهظة وجهداً ووقتاً كبيرين، فاتجهت التقارير نحو التدقيق الاختياري الذي يتمثل في فحص بعض العمليات بشكل دقيق وشامل دون غيرها، وذلك في مواعيد يحددها المدقق نفسه كأنه يدقق مشتريات شهر معين ومبيعات شهر آخر وهكذا أي باستخدام الأساليب الإحصائية لتحديد نطاق التدقيق خصوصاً، وأن مع اتساع حجم المشروعات بدأ الاهتمام بتصميم أنظمة سليمة للرقابة والضبط الداخلي مما يحقق رقابة داخلية على التصرفات المالية ويوفر حداً أدنى من الدقة المحاسبية ويمنع حدوث أخطاء أو الغش، ولذا يجب على المدقق قبل أن يبدأ بعمله القيام بفحص دقيق لنظام الرقابة الداخلية في المشروع للتأكد من مدى سلامة هذا النظام ومدى الاعتماد عليه، حيث أن ذلك الفحص يؤدي إلى توسيع نطاق التدقيق أو الاكتفاء بتدقيق بعض العمليات بشكل يطمئن معه إلى سلامة تسجيل وتصنيف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات<sup>(2)</sup>.

## ب- التدقيق الجزئي:

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن... إلخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم الملكية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً بتدقيقه، وبذلك يحمس نفسه بواسطة العقد من أي مسؤوليات كذلك.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:<sup>(3)</sup>

## أ- المراجعة المستمرة:

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط

(1) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص24.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص28.

(3) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، نفس المرجع السابق، ص25-26.



مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواضح أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم، إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها. في الأخير نشير إلى أن لهذا النوع من المراجعة المحاسن والمساوي هي على النحو التالي:

### 1- محاسن المراجعة المستمرة:

- توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التي تخضع للتحقيق، وبالتالي المراجعة بشكل وافي.
- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأي في محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب.
- إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفادي حدوثها في المستقبل واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوع فيه في المستقبل.
- تحدث الزيارات المتكرر من المراجع وأعوانه شعور نفسياً لدى الموظفين فيمتنعون عن إكمال الأخطاء والغش مما ينقص احتمال حدوثها.
- التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه، دون ضغط أو إرهاق موسمي، يسمح بحسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء ونجاح المراجعة في تحقيق أهدافها.

### 2- مساوي المراجعة المستمرة:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود ثم إتباعها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس، استناداً على أن المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات.
- باعتبار أن اختيار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص، وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة.

### ب- المراجعة النهائية:

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي تكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في

الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة. نستطيع أن نميز بين المزايا والعيوب في هذا النوع من المراجعة عبر الآتي:

### 1- مزايا المراجعة النهائية:

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تنصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية انتهت.
- انخفاض تكاليفها نسبياً مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتماداً في ذلك على الوقت المستغرق.

### 2- عيوب المراجعة النهائية:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة.
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية، قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المراجعة للحقائق داخل المؤسسة.
- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق، قد يسند إلى مراجع معين عدة أعمال للمراجعة مما قد يؤثر سلباً على نوعية العمل المؤدى من المراجع الذي يتبلور في الرؤيا القيميّ المقدم من طرفه.

### ثالثاً: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:<sup>(1)</sup>

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

أ. المراجعة الخارجية.

ب. المراجعة الداخلية.

أ- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولود لها، وذلك بإعطاء المصادقية حتى تناول القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، البنوك...

ب- **المراجعة الداخلية:** يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة بعض المستخدمين فيها، وتمثل جزءاً هاماً من نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق بعض أهدافها.

<sup>(1)</sup> رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص38.

ظهرت المراجعة الداخلية بعد فترة من ظهور المراجعة الخارجية، والعامل الأساسي لنشأتها يرجع إلى توسع مهام عمليات الرقابة عن النشاطات التي تقوم بها المئات من عمال الشركة في عدة وحدات متواجدة في عدة أنحاء من القطر مما يصعب على المراجع الخارجي، تقييم عمليات الرقابة المتعددة فهو يستفيد من أعمال المراجعين الداخليين وذلك لودهم باستمرار داخل المؤسسة<sup>(1)</sup>.

جدول رقم(02): جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجع الخارجي	المراجع الداخلي	
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ولاكتشاف الأخطاء والغش والانحرافات عن السياسات الموضوعية	الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها عن نتيجة الأعمال والمركز المالي	الهدف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة المشروع	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك	نوعية من يقوم بالمراجعة
مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية	المسؤولية
يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل الحسابات والتكاليف ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى	يتمتع باستقلال كامل في الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
تحدد الإدارة نطاق العمل فيقدر المسؤوليات التي تعهدت بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الداخلية	نطاق العمل
يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة	يتم الفحص غالبا في مرة واحدة كل نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	توقيت الأداء

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطاري النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2003.

(1) أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والطباعة، الإسكندرية، مصر، 1984، ص17.

رابعاً: من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق:<sup>(1)</sup>

#### أ- التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة، التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع كالمساهمين وضرية الدخل والمستثمرين وتوقيع التشريعات القانونية عقوبات يحددها القانون، عندما لا تقوم المشروعات بتعيين مدقق الحسابات بأها تجيز لجهة حكومية متخصصة بتعيين مدقق الحسابات بعض الشركات في حالات معينة.

#### ب- التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الذي يتم بإرادة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مدقق حسابات لمشروعهم، وفي الماضي كانت التشريعات القانونية لا تتدخل في موضوع تدقيق حسابات المشروع بل تركت ذلك لاختيار المشروعات ذاتها، إلا أنه مع تطور المشروعات الاقتصادية وظهور وانتشار شركات المساهمة على وجه الخصوص، حرصت التشريعات القانونية تالافيا لما قد يحدث من أخطاء أو غش في البيانات المحاسبية للمشروعات على تحويل تدقيق الحسابات لاختيار إلى الإلزام، وفي العديد من الدول تنص التشريعات القانونية على عدم قبول دائرة ضريبة الدخل للقوائم المالية للمشروعات إلا إذا كانت معتمدة من مدقق حسابات قانوني أولاً.

خامساً: التدقيق من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيارات:<sup>(2)</sup>

أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية): تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة، الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة وبند أو العمل المراد مراجعته.

#### ب- المراجعة الاختيارية:

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينية) على كل أو مجموع المفردات (المتجمع)، إن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم ومتعددة العمليات، التي يصعب فيها المراجعة الشاملة بكل العمليات، لذلك تظهر لنا بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الشغف والقوة في الأفراد المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تهذيب مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

(1) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سابق، ص 27.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 28-29.

ومادام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة، فإنه لا بد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

– المعاينة على أساس التقدير.

– المعاينة على أساس القبول والرفض.

وفي الأخير الصادر عن مراجعة العينة، فقد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل

الآتية:

– عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.

– عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.

– الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

#### الفرع الثاني: معايير المراجعة:

يقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المدقق أو تقييم عمله للتأكد من أن هذا العمل قد نفذ في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة، أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المدقق والأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات.

وقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً على وضع مستويات للأداء المهني لعملية تدقيق الحسابات، وقد انتهت هذه الجهود بكتيب صدر في عام 1954م بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، وقد تضمن هذا الكتيب المستويات التالية مبنية إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

#### أولا معايير عامة أو شخصية:

وهي معايير تخص شخص المدقق ومتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي:<sup>(1)</sup>

#### أ- معيار الكفاية في التأهل العلمي والعملية:

التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفوفاً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال، لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني

<sup>(1)</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 30-31.

يشمل التدريب المستمر في كل الاختصاصات من أجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.

#### ب- معيار الحياد أو الاستقلال:

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية. رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح بغير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً، الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة لتدقيق الحسابات وفي حالة شك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.

ولضمان هذا الاستقلال تضع التشريعات الحكومية شروطاً محددة وواضحة لكي يقوم المدقق بقبول أو عدم قبول تدقيق حسابات مشروع ما، ومن هذه الشروط ألا تكون له مصلحة مالية في الشركة التي يراجعها كأن يكون مساهماً فيها أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس إدارتها، أو أن يكون أد أقاربه في مركز هام بما لا يشترط هذا الحياد أو الاستقلال لمدقق الحسابات فقط بل يجب أن يشمل ذلك المساعدين والعاملين معه.

#### ج- معيار العناية المهنية:

على المدقق أن يعي أن العناية المهنية المطلوبة أثناء أداء التدقيق وعند تحضير التقرير<sup>(1)</sup>. هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التحرير، العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل (النتائج) المساعدون الذين قاموا بالعمل التدقيقي، ويتطلب ذلك إمداد خطط وأوراق العمل كاملة ودقيقة وتحديد الاختيارات والعينات وخضوع البنود، التي يتم اختيارها إلى عملية الفحص والتدقيق بعناية للتأكد من أنه تم مراعاة العناية المهنية اللازمة، لكي لا ينسب للمدقق الإهمال أو الصور في عملية التدقيق العناية المهنية، تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس، وما شابه ذلك.

ثانياً: معايير العمل الميداني: وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات التدقيق الميداني وتنفيذها وتتضمن المعايير التالية:<sup>(2)</sup>

#### أ- معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:

يجب على مدقق الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله، ليتم التأكد من أن خطوات التدقيق الضرورية قد تم تحديدها وتم استيعابها من قبل المساعدين، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية التدقيق باختلاف نوع عملية التدقيق واختلاف

(1) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق، ص 31.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سابق، ص 48.

العناصر التي تخضع لهذه العملية ويجب قبل وضع خطة التدقيق والتعرف على المنشأة التي سيتم تدقيق حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.

ويجب على المدقق أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعة خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.

### ب- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة لتقرير مدى الاعتماد عليها وتقصد تحديد نطاق الاختيارات اللازمة للقيام بها.

الرقابة الداخلية هي مجموعة هي مجموعة الوسائل والمقاييس التي يستخدمها المشروع بقصد المحافظة على أصوله وممتلكاته، وضمان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات ورفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين في المشروع لتحقيق الأهداف المخططة.

إن الرقابة الداخلية تعتبر مصدراً من مصادر الإثبات في عملية التدقيق، ولذا فإن مدقق الحسابات يجب أن يولي عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المشروع يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المدقق، أما إذا شهد النظام ضعف أو قصور يرتب ذلك على المدقق زيادة كمية اختياراته، ولذا فإن المدقق قبل أن يضع خطة العمل يجب عليه فحص نظام الرقابة الداخلية، وفي ضوء تأكيد هذا الفحص يحدد المدقق خطة وإجراءات العمل وأدلة الإثبات التي يترتب عليه تحقيقها.

### ج- معيار كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات:

يجب الحصول على قدر وافٍ من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات أو المصادقات وغيرها، كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص. ويتمثل هذا المعيار في ضرورة قيام مدقق الحسابات بتجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي تؤدي إلى إقناعه، بحيث يمكنه ذلك من إبداء راية الفني في المواضيع الخاضعة لعملية التدقيق.

فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المدقق راية في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية ومدى تعبير القوائم المالية في نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة. لذا يجب على المدقق أن يولي العناية المهنية المناسبة ويقوم بتسجيل الملاحظات التي يصادفها أثناء عمله لتحقيقها والاستفسار عنها مع إعداد أوراق عمل كاملة وواضحة كيلا ينسب إلى المدقق التقصير أو الاهتمام في قيامه بوظيفته<sup>(1)</sup>.

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 53-54.

ثالثاً: معيار إعداد التقارير<sup>(1)</sup>

تمثل تقارير المراجعة المنتج المادي الأساسي للمراجعة، إذ تمثل المعلومات المبالغية من طرف المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير قدر الإمكان، كما يجب أن يكون أيضاً واضحاً ومختصراً إضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجع. وتتضمن معايير إعداد التقرير ما يلي:

أ. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تم تصويرها وعرضه وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً).

بما يعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية وما إذا كانت تصور المركز المالي للمدقق في أعمالها ولكن أحياناً تتضمن القوائم المالية معلومات أخرى كالتدقيق النقدي والخصوم الناتجة عن العمليات النقدية.

ب. يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فإنه يجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة فأحياناً تغفل أو تحذف بغض المعلومات المالية من صلب القوائم المالية ولذلك لا بد من الإفصاح المناسب حتى يكون رأي المراجع المتخذ عادلاً.

ج. يجب أن يشتمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة إذ تكلف المراجع بأداء مهامه بمراجعة القوائم المالية يوجب عليه إبداء نوع معين من الآراء أو الامتناع عن إبداء الرأي بخصوص هذه القوائم المالية كوحدة واحدة وإذا ما امتنع عن إبداء رأيه فيجب عليه توضيح أسباب ذلك وعادة ما يمتنع المراجع للأسباب التالية:

1. تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهرياً على عمل فحص المراجع.
2. عدم التأكد.
3. عدم الاستقلال عن العميل.

## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية نظراً للاحتياجات المتزايدة لمسيرى المؤسسات من أجل فحص البيانات المحاسبية وتقييم أنظمتها الرقابية الداخلية لاتخاذ قرارات على أساس معلومات حقيقية وصحيحة.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

## الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية

تم ظهور المراجعة الداخلية عبر المراحل التالية:

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 54-55.



**أ- المرحلة الأولى من الثلاثينات إلى 1940:**

في هذه المرحلة ظهرت المراجعة الداخلية كفكرة في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية، خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى تتم المصادقة عليها، ولكن بقي دور المراجعة الداخلية مهمشا حيث أنها لم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر.

**ب- المرحلة الثانية من 1941 إلى 1971:**

وفي هذه المرحلة انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م، وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهمة وتنظيمها، وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و1971، بحيث تلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى اهتمامها بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة.

**ج- المرحلة الثالثة من 1971 إلى وقتنا الحاضر:**

في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، حيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية التي اتجهت بعد ذلك إلى المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.<sup>(1)</sup> أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حديثة الاعتراف بها كمنشآت لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عنها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون لتوجيه المؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي ينص على أنه يتعين على المؤسسات العمومية والاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسن بصفة مستمرة بأنماط سيرها.<sup>(2)</sup>

**الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية:**

إن تعاريف المراجعة الداخلية متعددة نتيجة إلى عدة عوامل أدت إلى ظهورها حسب الجهات التي قامت

بتعريفها والتطور التاريخي ونذكر منها:

(1) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص33.

(2) القانون رقم 01/88، المؤرخ في 12/01/1988 يتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، ص59.

- عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) Institutof Internal Auditors على أنها: " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سلمية ودقيقة وكافية"<sup>(1)</sup>.
- كما عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها: " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"<sup>(2)</sup>.
- أما المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها: " نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة"<sup>(3)</sup>.
- عرف كذلك ETIENNE: " المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، ووظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة"<sup>(4)</sup>.
- من خلال التعاريف السابقة يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها مشرف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط الآتية:
  - دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
  - قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
  - مراجعة نظام المعلومات المحاسبة المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
  - فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية.
  - حماية أصول المؤسسة.
- من تعريف المراجعة يمكن استخلاص خصائص المراجعة الداخلية فيما يلي:
  - تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام من باقي الإدارات وهذا الاستقلال هو أهم أركان قوتها.
  - تعمل إدارة المراجعة على بناء سلطات صريحة وبمحصر عملية المراجعة الداخلية فقط.

(1) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجع والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص140.

(2) العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان، الأردن، 1990، ص42.

(3) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، مرجع سابق، ص28.

(4) ETienne.B, Loudit interne pourquoi et comment: les éditionne, d'organisation, France, 1989, P20.

- تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية مع العملية.
- إدارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات.
- لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين وينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين، ويجب على المراجع أن يساعدهم على أداء مهمتهم ويتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين.
- يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة التأهيل المهني ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

### الفرع الأول: أهمية المراجعة الداخلية

- تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة ولاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على الممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي وأهم آليات التحكم المؤسسي لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:<sup>(2)</sup>
1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
  2. اضطراب الإدارة في تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية.
  3. حاجة الإدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
  4. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
  5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
  6. تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية تعتمد كاملة الاختيارية على أسلوب العينة الإحصائية والعوامل التي تساعد على زيادة أهمية المراجعة الداخلية وهي:<sup>(3)</sup>
- تطور المنشآت وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.

(1) محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص33.

(2) عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص43-44.

(3) إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرين، الجمعية العلمية للمحاسبين ونظام المراجعة، المؤتمر العلمي الثالث: الإسكندرية، مصر، 1994، ص60.

- ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلسلة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية<sup>(1)</sup>

من خلال تعريف المراجعة تبين أن لها هدفين أساسيين وهما:

أ- الحماية: كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة، كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي ينصب على التأكد من:

- سلامة المعلومات المحاسبية المعدّة ومدى الاعتماد عليها.
- حماية أصول المؤسسة.
- من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.
- من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة.

ب- البناء: إن مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، وهو البناء ويتحقق هذا الهدف من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة بما قام به المراجع الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافاً بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات المؤسسة.

### المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية وأنواعها

#### الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الأمريكيين والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة وتمثل في:<sup>(2)</sup>

#### 1- استقلالية المراجع الداخلي:

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناداة باستقلال المراجع الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يتمثل بها. ولضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة وخصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية وموضوعية.

<sup>(1)</sup> ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 29-30.

<sup>(2)</sup> خالد المعتر بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة شهادة ماجستير للعلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 22.

**2- التأهيل العلمي والعملية: (1)**

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه، يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة ومطابقة مع المسؤولية المخولة له، والتحقق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة ومن جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

**3- مجال عمل المراجعة الداخلية: (2)**

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجع الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكن.
- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد.
- مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، يجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم.
- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط، ومن خلال هذا المعيار يتبين أن يساهم بدرجة كبيرة في متابعة وترشيد القرارات التي تم اتخاذها، وأهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة واللازمة وبذلك تحدد المسؤوليات المختلفة.

**4- معيار أداء العمل في المراجعة الداخلية: (3)**

ويتمثل في معيار الأداء المهني للمراجعة الداخلية والتي تتضمن أعمال المراجع كل من تخطيط لعملية المراجعة وفحص وتقييم المعلومات المتاحة، للتأكد من أن المعلومات كافية ومقيدة ومعلومات مناسبة وملائمة تخدم عملية المراجعة وتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماماً كبيراً، أثناء عملية المراجعة ثم الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خط أعمال المراجعة، حيث يتضمن

(1) خالد المعتر، مرجع سابق، ص 23.

(2) ثناء علي القباني، المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني، مرجع سابق، ص 53-55.

(3) عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 47-48.

فحص وتقييم المعلومات وضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة.

وتتم عملية الفحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

- تجميع المعلومات بموضوع المراجعة.
- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها (ملائمة ومفيدة).
- يجب توفر الإشراف الكافي على عملية المراجعة من قبل المراجع.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة من قبل المراجع.
- يقوم المراجع في الأخير بإعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم.
- يجب أن يكون التقرير على درجة عالية من الموضوعية والوضوح وأن يكون موقعا عليه من قبل المراجع.

#### 5- إدارة قسم المراجعة الداخلية:

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولا على إدارة القسم بحيث مدير قسم المراجعة عليه التأكد من:

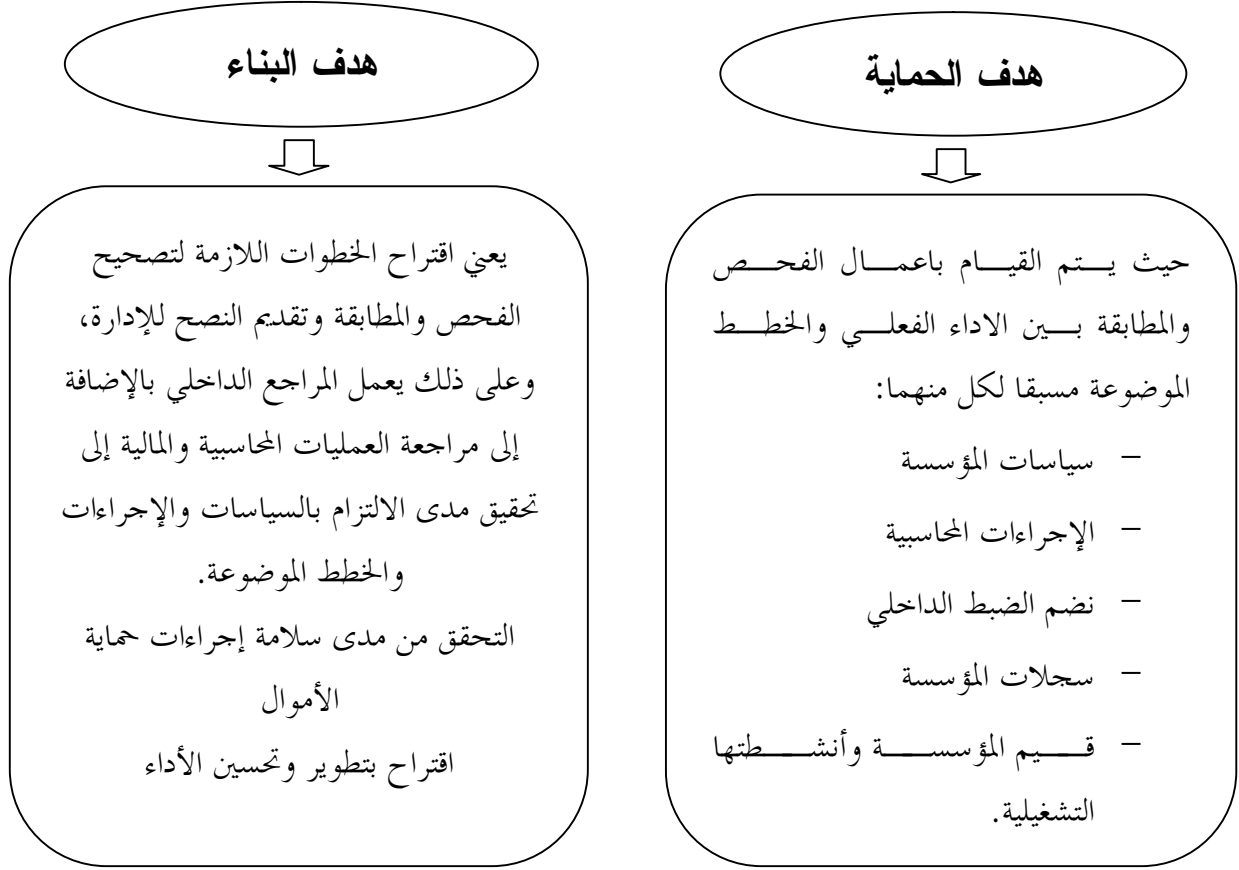
- تحقق الأغراض العامة والمستويات التي اعتمدها الإدارة العليا.
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية.
- تماشي جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية الداخلية وحتى يتمكن مدير قسم المراجعة الداخلية من تحقيق الأهداف العامة يجب توفير ما يلي:<sup>(1)</sup>

- ✓ يكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف سلطات ومسؤوليات القسم.
- ✓ يقوم المشرف على القسم بسياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم.
- ✓ يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية من جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والخارجية.

الشكل التالي يوضح لنا هدي المراجعة:

<sup>(1)</sup> فريد خليفة، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم تجارية، جامعة بسكرة، 2012، ص 49.

الشكل رقم (01): الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية



**المصدر:** شدرى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقديم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، جامعة بوقرة بومرداس، 2008-2009، ص 53.

**الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية:**<sup>(1)</sup>

ظهرت أنواع مختلفة من المراجعة الداخلية ونستطيع أن نذكر منها ما يلي:

- مراجعة العمليات.
- مراجعة المالية.
- مراجعة الالتزام بالسياسات.

**1- مراجعة العمليات:** هذا النوع من المراجعة من الناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة

يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات على مختلف مستويات الهرم التنظيمي للتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.

<sup>(1)</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص 25.

ويعرف مقتصد الفدرالي المالي الكندي الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو: " مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويد بتحليل موضوعية تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها " .

فالمراجعة العملياتية هي عبارة " عن مراجعة أداء المؤسسة بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة والعمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية ودية .

**2- مراجعة المالية:** هي الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات بفرض إعطاء مبرر

حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية، ويعتمد فحص المراجعة المالية إلى مجالين:

- رقابة الأموال .

- رقابة على المحاسبة عن الأموال .

**3- مراجعة الالتزام بالسياسات:** فالمراجع الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية

والمحاسبية المستعملة والتسيير بدرجة كافية من الدقة لذا لا بد مراعاة ما يلي:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة .

- توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية .

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

**المبحث الثالث: مدخل لعملية اتخاذ القرار**

يحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات يستخدمها في عملية صنع القرار، حيث تعتبر عملية اتخاذ

القرار جوهر عمل المؤسسة ولها أهمية وشمولها لكل المستويات التنظيمية في المؤسسة، حيث يعتبر القرار الحلقة الرئيسية في العملية الإدارية بحيث لا تتكامل بدونها حيث أن عملية اتخاذ القرار ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالتخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة.

ويمكن القول أن نجاح هذه الأنشطة يرتبط ارتباطاً عضوياً بأهمية القرارات التي ينبغي أن يتم

اتخاذها لتسيير مختلف المهام والأنشطة الإدارية والتنظيمية المطلوبة، إذ أن اتخاذ القرار يرتبط بجميع العمليات الجارية في المؤسسة.

مما جعل الاهتمام باستخدام نظام المعلومات التسويقية ضروري هو النقطة التي تركز عليها

القرارات التسويقية.

**المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار**

تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من المصطلحات في هذا الموضوع وهذه المصطلحات هي القرار

(Décision)، ويمثل الناتج النهائي الذي تم اعتماده في ضوء مراحل مختلفة للصناعة والاختبار، وهو الجوهر النهائي



الذي تعتمده الإدارة، أما اتخاذ القرار (Décision taking) فتعني قيام جهة مسؤولة (الإدارة) اعتماد بديل واحد من بين بدائل مطروحة، في حين تشير صناعة القرار (Moning Décision) إلى عمليات منهجية منظمة ومستمرة تشترك فيها أطراف متعددة للوصول إلى عدد من البدائل وتعزز هذه العملية تفضيل أحدهما عن البدائل الأخرى، لكونها في كل الأحوال لا تعني اتخاذ القرار<sup>(1)</sup>.

## 1- تعريف القرار:

يعرف القرار على أنه: " سلوك أو تصرف واعى منطقي ذو طابع اجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين هذه البدائل والحلول الممكنة لحل مشكلة، ويعد هذا البديل الأكثر كفاية وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار"<sup>(2)</sup>.

ويعرف Mintzberg القرار على أنه: " الإشارة لنية واضحة لاتخاذ القرار، أما تنفيذ القرار ما هو إلا المرحلة الأخيرة والرئيسية للقرار"<sup>(3)</sup>.

وكذلك يعرف القرار أنه: " لحظة اختيار بديل معين بعد تقييم بدائل مختلفة على أساس توقعات معينة لمتخذ القرار"<sup>(4)</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القرار هو البديل الذي يتم الأخذ به بين مجموعة من البدائل في زمن معين (معبر عنه بكلمة لحظة)، فالقرار لا يجب أن يكون متأخراً عن الهدف المسطر له ولا قبل أوانه، كما يكون اختيار البدائل مرتبطة بتوقعات متخذي القرار.

## 2- تعريف اتخاذ القرار:

- " اتخاذ القرار هو حيلة اختيار أفضل البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة"<sup>(5)</sup>.

- كما يعرف بأنه " عبارة عن اختيار البديل المناسب الذي يتم انتقائه دون غيره من البدائل وفقاً لعدة معايير في ظل توفر مجموعة من الموارد المتاحة، وذلك من أجل تحقيقه غاية أو هدف معين"<sup>(6)</sup>.

(1) طاهر محسن منصور الخالدي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية، منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص137.

(2) طارق طه، نظم دعم القرارات، دار الكتب، مصر، 2006، ص53.

(3) Fernandez, Les nouveaux Tableaux des managers: le projet décisionnel de satotalaté, 3<sup>eme</sup> édition d'organisation, Paris, France, P91.

(4) أحمد محمد غنيم، إدارة الأعمال، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2000، ص20.

(5) ختام عبد الرحيم السميحات، مفاهيم جديدة في علم الإدارة، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص88.

(6) بشير العلاق، الإدارة الحديثة- نظريات ومفاهيم، دار البازوردي، الأردن، 2008، ص160.

- ويعرف بأنه " عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب من بين بدائل متعددة ومتاحة أمام متخذ القرار، وذلك عن طريق المفاضلة بينهما، باستخدام معايير تخدم ذلك، وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي توجه متخذ القرار "(1).
- وبالتالي نجد أن عملية اتخاذ القرار تتكون من مجموعة عناصر أساسية تشكل مضمون هذه العملية وهي: متخذ القرار، موضوع القرار، الأهداف والدوافع، المعلومات والبيانات، التنبؤ، البدائل، القيود.
- اختلفت التعاريف لعملية اتخاذ القرار حسب اختلاف وجهات نظر الباحثين ومن بين التعاريف لعملية اتخاذ القرار نذكر:
- " إن عملية اتخاذ القرار عند اختيار بديل من عدة بدائل محتملة لتحقيق هدف، حل مشكلة، انتهاز فرصة "(2).
- " أو هو الاختيار المدرك بين عدد من البدائل المحتملة لتحقيق هدف أو أهداف محددة مصحوبة بتحديد إجراءات التنفيذ "(3).
- وقد عرف أحمد فوزي عملية اتخاذ القرار على أنه: " نشاط إنساني مركب، يبدأ من الشك وعدم التأكد من جانب متخذ القرار حول ما يجب عمله حيال مشكلة ما، وينتهي باختيار أحد الحلول التي يتوقع أن تزيل حالة الشك وعدم التأكد، أي أن القرار هو اختيار بين بدائل مختلفة "(4).
- وتعرف عملية اتخاذ القرار أيضا بأنها: " عمل فكري وموضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب من بين البدائل متعددة ومقامة أمام اتخاذ القرار وبذلك عن طريق المفاضلة بينها باستخدام معايير تخدم ذلك وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار، وبالتالي فالقرار واتخاذ القرار ما هو في الواقع الآن إلا انعكاس لسلوك سيقع مستقبلاً ولنتائج متوقعة تترتب على هذا السلوك "(5).

(1) مصطفى يوسف كافي وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة (مبادئ الإدارة)، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، 2013، ص139.

(2) Jean François Dhenin, Brigitte fournie 50 thèmes d'imitation a l'économie édition Biéal, Paris, 1998, P175.

(3) محمد حافظ حجازي، المنظمات العامة، البناء العمليات، النمط الإداري، مؤسسات طيب للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص64.

(4) أمعن عطية خليل، الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية ضمن منظور الخدمة الاجتماعي، المكتب الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص90.

(5) أمعن محمود عياصرة، مروان محمد نبي أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص121.

## المطلب الثاني: أهمية ومراحل اتخاذ القرار

## الفرع الأول: أهمية القرارات

لعملية اتخاذ القرارات أهمية من ناحيتين تتمثلان في: (1)

## 1- من الناحية العلمية:

- تعتبر القرارات الإدارية وسيلة علمية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات لتحقيق أهداف المنظمة بكل موضوعية.
- تعتبر القرارات دوراً حيويًا وفعالاً في القيام بالعمليات الإدارية كالتخطيط والرقابة والتنظيم.
- تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية

## 2- من الناحية العملية:

- تكشف القرارات الإدارية عن سلوك وموقف الإداريين.
- تعتبر القرارات وسيلة لمعرفة مدى قدرة المدراء في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوبة تحقيقها وإنجازها بأسلوب علمي وعملي.
- تعتبر القرارات الإدارية أداة للرقابة الإدارية.

## الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار

تتضمن عملية اتخاذ القرار بالكثير من التدخل والتعقيد، وهذا ما فرض على متخذ القرار أن يكون عقلانياً وراشداً، ويقتضي ذلك ابتعاده عن العشوائية في اتخاذ القرار، ولا يتحقق ذلك إلا باتباعه لخطوات معينة (2).

## 1- تحديد المشكل محل القرار

الهدف الأساسي في ذا المرحلة هو التعرف على المشكلة بشكل دقيق وواضح وتحديد المشكلة يعني بيان حدود المشكلة وحجمها وما هي الأسباب التي أدت لها، حيث تعرف المشكلة في مجال اتخاذ القرار بأنها الانحراف في الأداء عن الهدف المحدد مسبقاً وبالتالي فإن إدراك المشكلة يبدأ عند اكتشاف انحرافات نتيجة عدم اتفاق الأداء المستهدف مع الأداء الفعلي، كما ويتم تعريف المشكلة بدقة وتحديد أبعادها وعناصرها وتحري أسبابها الرئيسية من خلال جمع المعلومات اللازمة والاستعانة بأهل الخبرة من داخل التنظيم أو خارجه لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية.

(1) كاسر نصر منصور، الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص5.

(2) عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار البازوري، الأردن، الطبعة العربية، 2011، ص235.

**2- تحليل مشكلة محل القرار:**

يقتضي تحليل المشكلة تحديد البيانات والمعلومات المطلوبة لحلها ومصادرها، يعني تصنيف المشكلة، تحديد طبيعتها وحجمها ومدى تعقدها ونوعية الحل الأمثل المطلوب لمواجهتها وعملية التصنيف والتبويب تساعد في تحديد ومعرفة من الذي سيقوم باتخاذ القرار، والأفراد الذين يبلغوا بصدور القرار ومحتواه والأفراد الذين سوف ينقذون القرار.

يعتمد اتخاذ القرار الفعال على قدرة متخذ القرار في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات والمعلومات عن البدائل المتاحة من مصادرها المختلفة، وعلى متخذ القرار أن يستقي المعلومات والحقائق ذات العلاقة بالمشكلة ويستبعد غيرها من المعلومات، وعليه أن يتأكد من صحة المعلومات وأن تكون هذه المعلومات كافية ودقيقة ومختصرة ومحيدة وشاملة، وأن يتم الحصول عليها في الوقت المناسب، وأن لا تكون تكلفة الحصول عليها من جهد ومال ووقت تفوق المكاسب التي سوف يحققها القرار نفسه، بالإضافة إلى المعلومات فإن أراد المتخصصين والمستشارين مساعدة متخذ القرار على تبين المشكلة<sup>(1)</sup>.

**3- إيجاد البدائل لحل المشكلة:**

إن جمع المعلومات اللازمة ودراستها بشكل سليم ومعرفة أسباب حدوث مشكلة وتحليل العلاقات بين المتغيرات المختلفة التي أدت إلى حدوثها، تساعد متخذ القرار على البحث عن مجموعة بدائل والتي تكون حلاً للمشكلة، بحيث يجب على متخذ القرار وضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة بعد جمع المعلومات لضمان عدم الوقوع في الخطأ واختيار البديل المناسب، وبهذا يجب أن يتوفر في البديل المناسب تحقيق النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار وأن يكون البديل في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار، حيث يتم بعد ذلك ترتيب البدائل وفقاً للأولويات، علماً بأن البديل هو قرار مبدئي من بين بدائل متاحة لمتخذ القرار بقصد المقارنة والتحليل<sup>(2)</sup>.

**4- تقييم البدائل المتاحة لحل المشكلة:**

وهو يتطلب دراسة وافية لكل بديل، ويتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل بناءً على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة، وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض.

بعد هذه المرحلة صعبة جداً المقارنة بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحدوث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على معلومات تغلب عليها صفة عدم التأكد.

<sup>(1)</sup> علمي لزهري، أهمية نظام المعلومات التسويقية في اتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير فرع علوم التسويق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2006/2005، ص 14.

<sup>(2)</sup> عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص 237.

تفيد هذه الخطوات في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح وإهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعية، وهذا يوفر وقتاً أكثر لاتخاذ القرار بعيداً على ما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري<sup>(1)</sup>.

### 5- اختيار الحل الملائم للمشكلة:

ويتم في هذه المرحلة اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة لحل، وهنا يقوم متخذ القرار باتخاذ القرار استناداً إلى البديل الأفضل الذي تم اختياره، وكلن قبل ذلك يجب التأكد من أن هذا البديل يلاءم كافة المتطلبات والعوامل الأخرى للمشكلة والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار خلال المرحلة السابقة، فقد يفضل أحيانا حلاً آخر غير الحل أو البديل الأفضل لاعتبارات يراها متخذ القرار ضرورية مثل: سهول التنفيذ أو أن تكون الظروف الحالية لا تسمح بحل يتوقع أن يجد مقاومة كبيرة من قبل العاملين المسؤولين في التنفيذ، وهكذا فإن هذه المرحلة تهتم بناحيتين هما:

- التأكد من قابلية البديل الذي يتم اختياره للتنفيذ ومدى ملاءمتها للمتطلبات وللظروف الحالية للمؤسسة.
- الصيغة العلمية لهذا البديل، يشكل قراراً وفقاً للمتطلبات السائدة<sup>(2)</sup>.

### 6- تنفيذ البديل الأفضل:

إن هذه الخطوة تتضمن الشروع عملياً في تنفيذ البديل الذي تم اختياره في الخطوة السابقة، إذ ينبغي على متخذ القرارات أن يحدد بوضوح الجهات والأقسام والدوائر ذات العلاقة في عملية تطبيق القرار لذا يجب أن يتم التحديد بدقة وشفافية ووضوح لتحديد الأفراد والجماعات والأقسام التي تناط بهم مهمة التنفيذ.

### 7- متابعة تنفيذ القرار:

تعتبر هذه المرحلة من المراحل اتخاذ القرار والخطوة النهائية، إذ يتم من خلالها متابعة الجهات والأقسام والأفراد ولسير تطبيق القرار ومستوى الانجاز الذي يتحقق والمشكلات والعقبات التي ترافق عملية التنفيذ ومحاوله معالجتها لكي يصار إلى متابعة التنفيذ بدقة ونجاح.

ولذا فإن هذه المرحلة تتضمن جميع الإجراءات التقييمية لفاعلية التنفيذ وتحديد مستوى الانجاز والعقبات المرافقة لعملية التنفيذ.

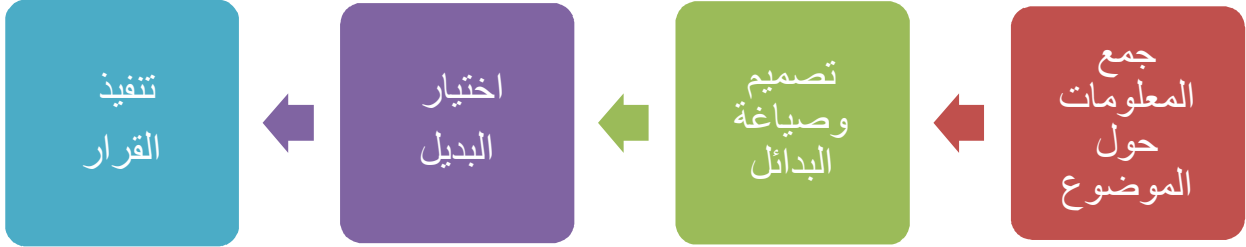
إن المتابعة المستمرة وسبل التحسين المستمر للأداء تعد حالة أساسية وهدفاً في عملية اتخاذ القرار<sup>(1)</sup>.

(1) كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 48.

(2) بيالة سميرة، المدير وعملية اتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة، رسالة ماجستير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 143.

تجدر الإشارة إلى أن عملية اتخاذ القرار تعرف على أساس مجموعة من المراحل التي يتبعها متخذ القرار حتى يتمكن من الاختيار الفعلي لهذا البديل ويمكن إيجاز هذه المراحل من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم(02): مراحل اتخاذ القرار



المصدر: مهني مهدي الحخاف، غسان أحمد العيني، نظام دعم القرار و النظم الذكية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2012، ص45.

### المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرارات

تعددت الأساليب المساعدة على اتخاذ القرارات من الأسهل إلى الأصعب، من حيث الجهد والوقت والتكلفة وتعد الحقائق البديهية والحكم الشخصي، الخبرة، أجزاء التجارب والآراء إزاء حل معين لمشكلة قائمة أسهل أساليب اتخاذ القرار وتدرج هذه الأساليب في الصعوبة لتصل إلى استخدام الأساليب والرياسة المعقدة.

#### الفرع الأول: الأساليب التقليدية

يقصد بالأساليب التقليدية تلك التي تفتقد للتحقيق والتحميص العلمي في عملية اتخاذ القرارات وأهمها مايلي:

#### 1- الخبرة:

يمر المدير بالعديد من التجارب أثناء إدارته لمهامه الإدارية يخرج منعا بدروس يستفاد فيها من النجاح والفشل تنير لع الطريق نحو العمل في المستقبل، وهذه الدروس المستفادة من التجارب الماضية غالبا ما تكسب المدير مزيداً من الخبرة التي تساعد للوصول إلى القرار المطلوب، ومشاركته في اتخاذ القرارات، ومعايشة البرامج والمشاريع الإدارية التي تنجح أو تفشل، وفترات التأمل التي يقضيها في التفسير والتحليل والتقييم للمواقف التي تواجهه، كل ذلك وغيره من الأمور تختزن في ذهنه ويكون لها أثرها إلى حد ما في مواجهة المشاكل والمواقف التي تتطلب اتخاذ قرار معين<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> بن خروف حليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة الجزائر، 2009، ص106.

<sup>(2)</sup> نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، ط7، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، عمان، الأردن، ص181.

**2- التجربة:**

تمثل التجارب السابقة مصدراً مهماً يمكن الاستعانة به في اتخاذ القرارات إذ مما لا شك فيه أن هناك كثيراً من المواقف المشابهة للموقف الحالي قد اتخذت فيها قرارات معينة، فإن كانت تلك القرارات أدت إلى نتائج جيدة فإن من المفيد الاستفادة من التجارب السابقة في اتخاذ القرار<sup>(1)</sup>.

**3- البديهة والحكم الشخصي:**

إن المعيار في اتخاذ القرار من وجهة نظر الحكم الشخصي للمدير، هو نظر المدير للأمور وتعديده والتي تبني عادة على أسس شخصية غير موضوعية، وتتألق في التكوين النفسي، والأفضلية والتأثر بمجريات الأحداث، والمدير عند اتخاذ القرارات في هذه الحالة إنما تستمد من الخلفيات والمعلومات السابقة، وقد لا تكون كل القرارات التي يتخذها المدير باستخدام هذا الأسلوب من طبيعة واحدة، ولكن قد يلاحظ وجود نمط معين أو صفة مشتركة لكل القرارات التي يتخذها المدير من هذا النوع.

ويعتبر هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات من الأساليب الجدلية نظراً لأنه أسلوب غير علمي قياساً بالأساليب الأخرى وخاصة البديهية ولعل دواعي استخدام هذا الأسلوب هو طبيعة واختلاف المشاكل والمواقف التي يتعرض لها المدير وخاصة المواقف الإنسانية المتمثلة في قياس الاحتياجات والعواطف الإنسانية.

**4- الحقائق:**

تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات فحين تكون الحقائق متوفرة فإن القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية ومنطقية.

**5- الآراء والاقتراحات:**

إن الاعتماد على الآراء الخارجية هو أسلوب ديمقراطي في اتخاذ القرارات وهي أسلوب لا ينتهجه كل مدير، ولكن يظل على أي حال أسلوباً أفضل في اتخاذ القرارات الفردية وكذلك فإن القرار المبني على المشاركة وإعطاء الرأي يشجع العناصر المعنية بتنفيذه كل في المجال الذي يخصه، غير أن هذا الأسلوب قد لا يكون هو الوسيلة المثلى في اتخاذ القرارات العاجلة والتي لا تحمل المداولة أو التأخير<sup>(2)</sup>.

**الفرع الثاني: الأساليب العلمية**

إن الأساليب العلمية كانت انعكاساً للمدخل الذي يغلب الجانب العلمي للإدارة على الجانب الفني، كما تبين لنا أيضاً التطورات الحديثة في مجال الإدارة، وأثبتت عدم كفاية الأساليب التقليدية وحدها لاتخاذ القرارات لحل المشاكل المعقدة التي أوجدها هذا التطور.

(1) جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 74.

(2) جمال الدين لعويسات، مرجع سابق، ص 73-76.

وأمام التطور الهائل الذي شهدته الإدارة الحديثة منذ مطلع الستينات بسبب اكتشاف الوسائل والاختراعات الحديثة، وتوسع وتعقد نشاطاتها وطموح أهدافها وتفسير الظروف البيئية، وارتقاء مستوى التعليم والثقافة للعاملين فيها، وضرورة استجابة المديرين لمطالب الجماهير والجماعات الضاغطة التي تفرض ضغوط على مراكز اتخاذ القرارات، هذا ما أدى إلى ضرورة اكتساب متخذي القرارات للمهارات العلمية والفنية التي تمكنهم من استخدام الأساليب ذات الطابع العلمي لاتخاذ قراراتهم.

وسنتعرض فيما يلي لأهم الأساليب والنظريات العلمية وهي:

### 1- بحوث العمليات:

يعني استخدام الطريقة العلمية في المفاضلة بين البدائل التي يمكن اتخاذها تجاه مشكلة معينة من خلال المقاييس الرياضية، وذلك من أجل الوصول إلى الوسائل المثلى التي تتناسب مع الأهداف المطلوبة. ومن خلال هذا التعريف يتضح أنه لا بد من توفر أربعة عناصر وهي: الطريقة العلمية، المقاييس الرياضية، الوسيلة المثلى للأهداف.

ويمكن أن نعطي مختصراً آخر وهو: " أن بحوث العمليات تعني التطبيق الرياضي للطريقة العلمية لحل المشاكل الإدارية في مؤسسات الأعمال "؛ وقد شاع مؤخراً تعبير الإدارة العلمية يعني الاعتماد المطلق في القرارات الإدارية على أساليب بحوث العمليات<sup>(1)</sup>.

### 2- نظرية المباريات:

يقوم مفهوم نظرية المباريات على افتراضات مسبقة على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر من الخسارة، وأنه يتصرف بحكمة، وأن المنافسة تكون بنفس القدر من الفهم والحكمة في تصرفه.

وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة، حيث أثبتت وجودها كأسلوب علمي في اتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة<sup>(2)</sup>.

### 3- البرمجة الخطية:

حيث يكون هدف الإدارة هو اختيار أفضل بديل من عدة بدائل وحيث يمكن استخدام الموارد المتاحة على هذا البديل لكي يعظم العوائد أو يخفف التكاليف، فإن البرمجة الخطية توفر الطريقة الملائمة لتخصيص الموارد على الاستخدامات المتاحة بحيث يمكن تعظيم العوائد أو تخفيض التكاليف<sup>(3)</sup>.

(1) جمال الدين لعويسات، مرجع سابق، ص 77.

(2) نواف كنعان، مرجع سابق، ص 197.

(3) أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 405.



**4- التماثل (المغالاة):**

هي تقنية تستخدم للتعامل مع الوسائل المعتمدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن عليها بدقة بالتحليل الرياضي وتشمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة النظام يمثل المسألة الفعلية وقواعد التشغيلية، ويتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف مع تغيير قواعد التشغيل في كل مرة من أجل اكتشاف طرق تحسين أداء النظام<sup>(1)</sup>.

**3- نظرية الاحتمالات:**

تعتبر الحاجة إلى استخدام أسلوب الاحتمالات انعكاسات للرغبة الملحة من قبل المديرين في مؤسسات الأعمال، في محاولة القضاء أو التخفيف من درجة عدم التأكد والتي تتميز نتائج الكثير من القرارات الإدارية، وفي كثير من الحالات يبدو أن لدى المدير بعض المعلومات والخلفيات السابقة عن موضوع معين تجعله يتوقع نتائج مهمة من اتخاذ قرار معين.

غير أن ما هو مطلوب هو زيادة الحيلة والتأكد من أن القرار الذي يتخذه لا بد وأن يجنب المؤسسة أقصى قدر من النتائج الايجابية، وهذا لا يتأتى من خلال حساب احتمالات الصحة أو الخطأ أو احتمالات الكسب أو الخسارة<sup>(2)</sup>.

**المطلب الرابع: العوامل المؤثرة غي اتخاذ القرار<sup>(3)</sup>**

على الرغم من تعدد القرارات التي يتخذها المدير فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحيانا إلى قرارات خاطئة لهذا فإن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطا وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل المختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل التنظيم (عوامل داخلية)، وبعضها الأخر سلوكي أو إنساني بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقعة.

**الفرع الأول: عوامل البيئة الخارجية:**

وتتمثل هذه العوائد في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المنظمة والتي تخضع لسيطرة المنظمة تخضع لضغوطها وتتمثل هذه العوامل مايلي:

- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- التطورات التقنية والتكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.

(1) عدنان عواد الشوابكة، مرجع سابق، ص 156.

(2) جمال الدين لعويسات، مرجع سابق، ص 85.

(3) اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في ترتيب قراراتها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، 2008، ص 35.

- العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الانفتاح.
- درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

لأن هذه العوامل ترتب على الإدارة المنظمة قرارات لا ترغب في اتخاذها أو ليس في مصلحتها دائماً، فمثلاً إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ضغوط سياسية أو ذا طابع سياسي أو اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق الحر الرشيد في اتخاذ القرارات الحكومية المبني على معيار اقتصادي، إلا أن ذلك لا يعني أن لا يقوم صانعو القرارات الإدارية وغيرهم بدراسة عميقة للمسائل والمشكلات واستخدام إجراءات القرارات لا يمكن اعتماد وضخ عوامل الواقع الذي تعمل فيه المنظمة بالحسبان.

### الفرع الثاني: عوامل البيئة الداخلية

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها كالتالي:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يعيد متخذ القرار بشكل جيد.
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.
- درجة المركزية، وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي.
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.
- مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.
- القرارات التي تصدر من مستويات إدارية أخرى<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث: عوامل شخصية ونفسية

هذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء بالرجل الإداري متخذ القرار ومستشارية ومساعدية الذين يشاركونه في صنع القرار، وهذه العوامل تقسم إلى نوعين هما:<sup>(2)</sup>

**1- عوامل نفسية:** وهذه تشعب فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخصية ومنها ما يتعلق بالحيث النفساني المتصل به في عملية اتخاذ القرار وخاصة في مرحلة اختيار البدائل من البدائل.

**2- عوامل شخصية:** تتخذ شخصية متخذ القرار ومقدراته وهناك الكثير منها التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات، فالقرار يعتمد على كثير من المميزات الفردية والشخصية للفرد التي تطورت معه قبل وصوله إلى التنظيم، وعليه تشكل عمليات اختيار الأفراد وتدريبهم عوامل مهمة في نوعية القرارات المتخذة في التنظيم.

إن السلوك الشخصي يؤثر تأثيراً مباشراً في كفاية صناعة القرار، فكل مدير له أسلوبه حتى ولو تصارعت الاهتمامات والمهارات ويرى رايونند مليود أن هناك ثلاثة أبعاد لإتاحة الفرصة للاختلافات الفردية من مسير لآخر وهذه الأبعاد هي:

(1) كاسر نصر منصور، مرجع سابق، ص 37.

(2) اليمين سعادة، مرجع سابق، ص 35.

- أسلوبهم في الإحساس بالمشكل.
- وأسلوبهم في تجميع المعلومات.
- وأسلوبهم في استخدام المعلومات.

وبالنسبة لأسلوب الإحساس بالمشكلة ينقسم المديرون لثلاث فئات أساسية وهي: متجنب المشكلات وحلال المشاكل وباحث عنها.

كما أن أنماط السلوك تؤثر تأثيرا مباشرا على القرار ويتم تصنيف أنماط سلوك المدير في أربعة أنماط وهي: المجازفة، الحذر، التسرع، التهور.

### الفرع الرابع: عوامل ظروف القرار<sup>(1)</sup>

ويعد التعدد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هي علاقة القرارات في المستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فيه بشكل دقيق، مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة.

### الفرع الخامس: عوامل أخرى<sup>(2)</sup>

#### 1- تأثير عنصر الزمن:

يشمل عنصر الزمن ضغط كبير على متخذ القرار فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره، كلما كانت البدائل المطروحة اكبر والنتائج اقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومة المتاحة أكثر، وكلما ضاقت الفترة الزمنية المتاحة كلما تطلب من السرعة في اتخاذ قرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه.

#### 2- تأثير أهمية القرار:

كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية تدل قرار بالعوامل التالية:

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير.
- كلفة القرار والعائد، حيث تزداد أهميته كلما كان العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة القرار مرتفعا.
- الوقت اللازم لاتخاذ، فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج متخذه إلى وقت أطول ليكتسب القدرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة عليه.

(1) إسماعيل السيد، نظام المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2000، ص42.

(2) سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة المستشفى باشا ووكالة التأمين سلامة، مذكرة ماجستير، تخصص التسيير العمومي، جامعة الجزائر، 2013، ص17.

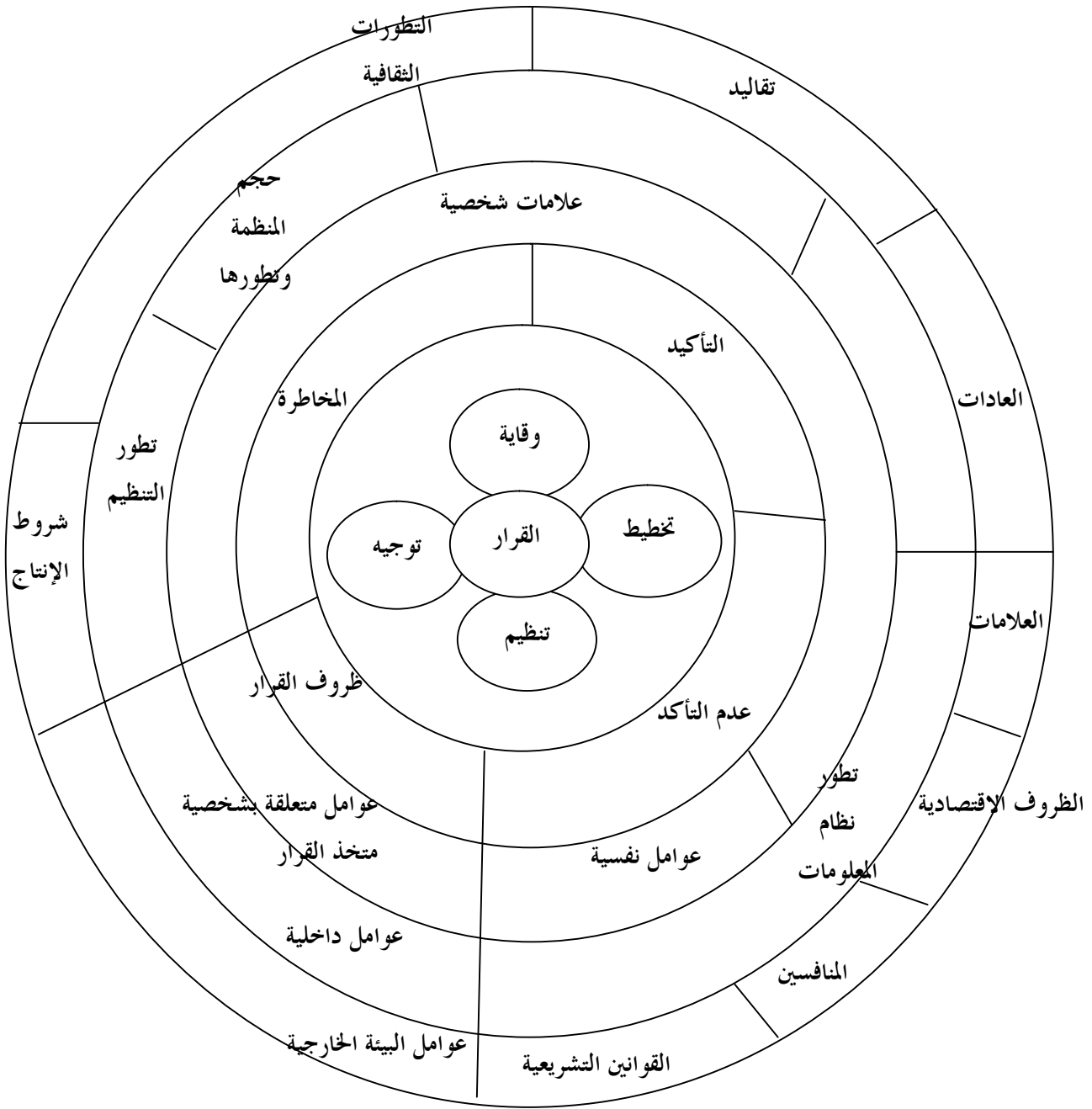
**3- تأثير رسالة المؤسسة:**

- إن رسالة المؤسسة مشتقة من المحيط الذي تعمل فيه، ومن المجتمع الذي تنتمي إليه وهي أساسية ولها تأثير على القرارات المتخذة لأنها تعمل على:
- تحديد مجال العمل يكون مقيدا برسالة المؤسسة.
  - تحديد الشرعية القانونية والاجتماعية للمؤسسة.
  - تحديد الفلسفة العامة للمؤسسة.
  - تحديد كيفية تامين الموارد المالية والبشرية وكيفية تخصيصها<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> سهام عزي، مرجع سابق، ص 18.

شكل رقم (03): العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار



المصدر: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص35.

### خلاصة الفصل:

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، إذ أنها تساعد هذه الأخيرة في بلوغ أهدافها المسطرة من خلال تقديم لها المعلومات ذات المصدقية وأن تكون دقيقة ومصححة، كما رأينا أن مهمة المراجعة الداخلية تحكمها مجموعة من المعايير، حيث أن القوائم بمهمة المراجعة يجب عليه أن يلزم بها وذلك من أجل الوصول إلى مراجعة داخلية فعالة.

يمكن الاعتماد عليها والمراجعة تساهم بشكل كبير في مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه إذ ينتج عن تكاملها معاً، تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية تساعد المراجعة الداخلية متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم عن طريق التقرير الذي يضعه وبشكل صحيح والذي يتصف بالاستقلالية والمصدقية.

# الفصل الثاني:

## مساهمة المراجعة الداخلية في فحص

## الحسابات وإعداد التقارير

المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في فحص الحسابات وإعداد التقارير.

المطلب الأول: مراجعة القوائم المالية وفحص الحسابات.

المطلب الثاني: تقرير المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: أنواع التقارير.

المبحث الثاني: أثر المراجعة الداخلية في تسيير عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية لاختيار البديل الأفضل وتنفيذ القرار.

المطلب الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية.

المطلب الثاني: ضغوط المديرين.

المطلب الثالث: المركزية الشديدة وعدم التفويض.

خلاصة الفصل.

**تمهيد:**

تتجلى أهمية اتخاذ القرار في إطار العملية الإدارية في كونها من أهم وأصعب الحالات التي تواجه الأفراد والجماعات والمؤسسات على حد سواء ويحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات ليستخدامها في عملية اتخاذ قراراته، من خلال فحص الحسابات وتدقيقها فيحصل عليها من خلال ما يتوفر للمؤسسة من نظم والمعلومات الإدارية فتساعد هذه الأنظمة على تدقيق المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

كما تواجه عملية المراجعة الداخلية عوائق وصعوبات تقلل من مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات ولفهم ما سبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول:** دور المراجعة الداخلية في فحص الحسابات وإعداد التقرير

**المبحث الثاني:** أثر المراجعة الداخلية في تسيير عملية اتخاذ القرار

**المبحث الثالث:** الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار



### المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في فحص الحسابات وإعداد التقارير

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملماً تماماً بالمبادئ والقواعد والأساسيات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني والحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

#### المطلب الأول: مراجعة القوائم المالية وفحص الحسابات

##### الفرع الأول: مراجعة القوائم المالية<sup>(1)</sup>

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً.
  - الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
  - الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم.
  - التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر التي تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم.
- سنتناول في هذا العنصر مراجعة لبعض من عناصر القوائم المالية كأمثلة عن كيفية القيام بمراجعة القوائم المالية سنقوم بدراسة العناصر التالية:

- الأصول الثابتة.

- المخزونات.

#### 1-1- مراجعة الأصول الثابتة:

تشمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (أراضي، تجهيزات، الإنتاج...)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها، يقوم المراجع بمراجعتها من خلال العناصر السابقة الذكر وذلك كمايلي:<sup>(2)</sup>

**1-1- الكمال:** يقوم المراجع في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية، وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له من خلال التحقيق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلاً، والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات

<sup>(1)</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 147.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع السابق، ص - ص 148-149.

الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على كل عنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهتلاك المقابل لاستعمال العنصر وتسجيله، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله لمصاريف أخرى.

**1-2- الوجود:** يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتناقى مع اهتلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

**1-3- الملكية:** يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في الدفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبيت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

**1-4- التقييم:** يعمل المراجع على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه مضاف إليه المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة (إهلاك ثابت، متزايد، متناقص) ومراعاة الثبات في طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

**1-5- التسجيل المحاسبي:** يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وإن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كان يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات مكتب انطلاقا من الملف الآتي:<sup>(1)</sup>

- وصل الطلبية.

- الفاتورة.

- وصل الاستلام.

- وصل التسليم.

في هذا الإطار يكون التسجيل من حساب 2451 معدات مكتب (مدين) إلى حسابه 522

دائى الاستثمارات (دائن) بثمن الشراء مضاف إليه كافة المصاريف المتعلقة بالشراء.

## 2- مراجعة المخزونات:

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو

<sup>(1)</sup> نفس المرجع السابق، ص - ص 150-151.

المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بدأت من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال التالي:

**2-1- الكمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر مدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة.

**2-2- الوجود:** يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص محمول له ذلك قانونيا.

**2-3- الملكية:** تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكسي، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

**2-4- التقييم:** ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخلة الفرع الأول خارج الفرع الأول " FIFO " أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة " CMP " .

**2-5- التسجيل المحاسبي:** يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وإن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا معه<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: فحص الحسابات

إن القوائم المالية ما هي إلا وسيلة تعبير عن مزاعم اقتصادية معينة تقدمها الإدارة وأنه قد يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف بين معدي المعلومات المالية وبين الأطراف الخارجية المعنية والمستخدم لتلك المعلومات، وهنا يحتاج المستخدمون الخارجيون لهذه المعلومات إلى طرف مستقل للحكم على صدق وشمولية واتساق المعلومات.

<sup>(1)</sup> نفس المرجع السابق، ص 151.

لذلك فقد ظهرت مهنة تدقيق الحسابات الحيادية لتلبية الحاجة إلى الفحص الحيادي للبيانات المالية، وتدقيق الحسابات هي عملية التحقق من صحة مزاعم طرف آخر، وحتى تتم عملية تدقيق الحسابات هذه بكفاءة، يجب أن تستند إلى قواعد ومعايير منطقية تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها.

وقد عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق الحسابات والمنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (American Accounting Association A.A.A) عملية تدقيق الحسابات على النحو التالي:<sup>(1)</sup>

" تدقيق الحسابات هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم على أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج تدقيق الحسابات هذا إلى الأطراف المعنية ".

### المطلب الثاني: تقرير المراجعة الداخلية

بعد أن يكون المراجع قد أنهى كافة إجراءات المراجعة وتحقق من أنه استوفى أهداف المراجعة وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدها العميل واقتراح المراجع بعض التصحيحات أو الاقتراحات وأن العميل أخذ بها، وكما هو معلوم فإن العميل هو المسؤول عن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية وأن المسؤولية تقع عليه في الإفصاح بأمانة وشمولية، وتمتد أهمية تقرير المراجعة إلى الجماعات الأخرى تولى اهتماما خاصا بنشاط المؤسسة والتي تتأثر به.

في هذه الخطوة يقوم المراجع بحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشير إلى مدى التزام المؤسسة في احترام الإجراءات الداخلية وتطبيق المحاسبة المتعارف عليها، وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة في المؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها مدعما كل هذه النتائج ببراهين مقنعة.

وفي ختام تقريره يبيد التوصيات اللازمة إلى تصحيح وتحسين الأداء وإبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب. قبل البدء في إعداد التقرير على المراجع احترام المعايير العامة من خلال تقديم عرض جدول تنفيذ مهمته في تقرير موضحا فيه بشكل عام مايلي:<sup>(2)</sup>

- الوثائق والقوائم التي تطبق إليها عند عملية المراجعة أو الفحص.....الخ.
- وصف طبيعة الفحص المنجز أو المراجعة المتطرق إليها.

<sup>(1)</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص-48-49.

<sup>(2)</sup> الدكتور رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص-381-382.

- تبيان ما إذا كانت الوثائق المنجزة من طرف المؤسسة تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي حالة المعارضة ذكر طبيعة الإختلالات الملاحظة.
- إعطاء رأي حول انتظام وصدق الوثائق أو إعطاء رأي حول نوع المهمة بكل موضوعية وشفافية<sup>(1)</sup>.

شكل رقم(04): شكل من أشكال المراجعة تقرير المراجعة الداخلية

رقم المراجعة:.....		
تاريخ المراجعة:.....		
الجلسة الختامية	الجلسة الافتتاحية	فريق المراجعة:
.....-1	.....-1	.....-1 (رئيس)
.....-2	.....-2	.....-2 (عضو)
.....-3	.....-3	.....-3 (عضو)
العملية المراجعة عليها:.....		
طلب الإجراءات التصحيحية		
موضوع الطلب	رقم الطلب	
.....	.....-1	
.....	.....-2	
.....	.....-3	
.....	.....-4	
.....	.....-5	
ملاحظات عامة		
المتابعة		
.....		
.....		
التوقيع		
كبير المراجعين المراجع		

المصدر: الدكتور رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص393.

المطلب الثالث: أنواع التقارير

سبق وأن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال نهاية

<sup>(1)</sup>الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص382.

الفترة المالية، وهذا الرأي يكون متضمنا في تقرير يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة، فهناك نوعان من تقارير المراجع، التقرير العام والتقرير الخاص:<sup>(1)</sup>

### الفرع الأول: التقرير العام

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة.
- التعرف على المؤسسة والدورة محل المراجعة.
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص تَمْضَى وترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها.
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.
- عرض المراجع للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام.
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والعلاقات المحتملة أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية والحاسبية عند إعداد القوائم المالية والحاسبية.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك.

- وعند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:
  - ✓ أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة.
  - ✓ أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع.
  - ✓ الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند إبداء الرأي وكافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية للمراجع.
  - ✓ أن التقرير يغطي فترة محددة ومعروفة.

أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:<sup>(2)</sup>

### 1- المصادقة بدون تحفظ:

تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين ودون أن يكون هذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

<sup>(1)</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 63.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع السابق، ص 64.

**2- المصادقة بتحفظ:**

وتعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، ويمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته.
- الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

بالإضافة إلى ما ذكر سابقا يجب على المراجع أن يعطي رأيه بصفة خاصة حول قائمة خمسة أو عشرة موظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة بالمؤسسة المدفوعة خلال الدورة وكذلك الأوضاع التي يمكن بها أن تمس أو تهدد الاستمرارية في نشاط المؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى أن التقرير يجب أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة، مع توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام، كما يجب أن التقرير موقع بالإمضاء الشخصي للمراجع.

**الفرع الثاني: التقرير الخاص**

يكتب المراجع تقرير خاصا حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير والمنصوص عليها قانونا ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات المبرمة والمستفيدين منها.

- شروط إبرامها ورأيه حول هذه الاتفاقيات.

كما أن على المراجع أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها.

بالإضافة إلى التقريرين العام والخاص هناك تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (يستخرج عيوب ومزايا نظام الرقابة الداخلية ويقدم للإدارة حتى تكون على علم بمدى كفاية نظام رقابتها الداخلية)<sup>(1)</sup>.

**المبحث الثاني: أثر المراجعة الداخلية في تسيير عملية اتخاذ القرار**

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار بحيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية، ليتم استعمالها في عملية اتخاذ القرار للحصول على قرارات ذات جودة وفعالية، ويتم المساهمة في عملية اتخاذ القرار من خلال المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي والتي تتمثل في مهمة تقييم نظام الرقابة لداخلية.

(1) مرجع سابق، ص 65.

## المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلى حد مساهمتها في وصول هذه الأنظمة إلى مستوى هام من الفعالية، بالنظر إلى التفويض الذي أعطي لها من قبل الإدارة العامة ومراقبة سير هذه الأنظمة، وأن تتضمن المراجعة الداخلية أيضاً فحص وتقييم ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة.

ويمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب ثلاثة ادوار نسبية في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي:<sup>(1)</sup>

**أ- الدور التقليدي:** والمتمثل في مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من وجود وملائمة العناصر الرئيسية الخمسة المكونة للرقابة الداخلية:

- محيط الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- نشاطات الرقابة.
- الإعلام والاتصال.
- القيادة والإشراف.

**ب- الدور الوقائي:** والذي يساهم في التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية موجود مسبقاً قبل

تنفيذ عمليات جديدة أو إنتاج منتوجات جديدة، ويتلخص هذا الدور في المراحل الثلاث:

- التحليل المسبق للمخاطر المرتبطة بالمشروع بطريقة صارمة ودقيقة.
- مراقبة وجود ركيزة لقياس ومراقبة المخاطر المرتقبة بالمشروع وتناسبها.
- مراجعة المشروع، والتأكد من أن التعديلات الضرورية ثم وفق للإجراءات المحددة.

**ج- الدور الاستشاري:** ويتمثل في المشاركة الفعالة مع المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية،

ويجب أن يحددوا:<sup>(2)</sup>

- مختلف مستويات المسؤولية.
- الموارد والوسائل المخصصة لضمان سير نظام الرقابة الداخلية.
- القواعد التي تضمن استقلالية الرقابة الداخلية.
- الإجراءات الخاصة بأمن أنظمة الإعلام الآلي.
- أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر.

<sup>(1)</sup> تافرونت عادل، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي الميداني، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص36.

<sup>(2)</sup> تافرونت عادل، مرجع سابق، ص- ص36-37.



## المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية لاختيار البديل الأفضل وتنفيذ القرار

## الفرع الأول: اختيار البديل أو الحل الأفضل

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة - متاحة - مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير، توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار.

تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهود المبذولة في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، تبقى أفضلية حل من الحلول سياسية واجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة الداخلية في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الاقتاعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المراجع الداخلي حول لبديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى غير المراجعة الداخلية.

فتكون بذلك المراجعة الداخلية رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره الأكثر ملاءمة، ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:<sup>(1)</sup>

نستنتج أنه من الصعوبة بمكان أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل من تلك البدائل، يعني ذلك أن اختيار البدائل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون بذلك هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن من الأمثلة يعني لبحث عن الأفضل، لذا كان لزاما على متخذ القرار في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما تراه المراجعة الداخلية حول مشكلة ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

## الفرع الثاني: تنفيذ القرار

بعد أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع ولنجاح عملية تنفيذ القرار لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي أن يكون:<sup>(2)</sup>

— قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة.

(1) مقدم عبرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص80.

(2) مقدم عبرات، أحمد نقاز، مرجع سابق، ص81.

- القرار واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.
  - يرفع من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.
  - يلقي القرار حماساً ومساندة وتأييداً من قبل الذين يقومون بتنفيذه.
- إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهمات استهلاكاً للوقت، وذلك يعود أساساً إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، وعليه فإن القرار المحكم لن يكون ذا أهمية وجدوى ما لم يحصل في طياته ويتضمن كيفية تنفيذه من الأساس.
- إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناءً على المعايير التالية:

✓ قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة.

✓ توقيت القرار.

✓ اعتماده وتجسيده لقيمة المعلومات المثلى.

✓ تأثير صانع القرار على القرار ذاته.

ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:

✓ عدم تعارض المصلحة.

✓ ايجابية عامل الخطر والمكافأة.

✓ كيفية ومدى فهم القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قراراً على ورق فقط، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم منعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيداً وهو الأفضل، إلا أن الطريقة التي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم ملائمة هذه الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الداخلية وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها مع جميع المستويات في المؤسسة.

### المطلب الثالث: دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار

إن المعلومات تعد مادة القرار الإداري، فإذا كانت عملية الإنتاج تتطلب المواد الأولية فإن مادة الإنسان الإداري في اتخاذ القرارات هي البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة ودقتها وطريقة تنظيمها وتخزينها ونقلها إلى المراكز التي نحتاج إليها<sup>(1)</sup>.

ومن الملاحظ إن نجاح القرارات كما يتوقف على المسافة التي تفصل بين مراكز المعلومات ومراكز اتخاذ القرار، أي كلمات قصرت تلك المسافة كانت عملية اتخاذ القرار أكثر فاعلية.

(1) مرجع سابق، ص 82.

كما أن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة لا تنتهي. بمجرد اتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوفر لدى متخذ القرار من معلومات مع العلم بأن درجة جودة المعلومات المتوافرة لمتخذ القرار بأن له تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه.

فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في وضع أفضل، ومن هنا يبرز الدور المهم للمعلومات المحاسبية في تزويد المؤسسة بما تحتاجه لاتخاذ القرار الصائبة، ولكي تتأكد الإدارة من مصداقية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها كان لابد من الاستعانة بمدقق خارجي مستقل للتأكد من حقيقة هذه المعلومات وهذا ينطبق على عنصر الحسابات المالية والذي يكتسي أهمية كبيرة نظراً لأنه يعتبر الأكثر سيولة والأكثر عرضه للسرقة والتلاعب في نفس الوقت، كما أن أي خطأ فيه يشير بالضرورة إلى أخطاء في عناصر أخرى وهذا الأمر يساعد على ازدياد اهتمام المدقق بهذا العنصر<sup>(1)</sup>.

### المبحث الثالث: الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور قد يؤدي إلى تحديد المعلومات أو انعدامها من خلال الإجراءات العادية والسلمية للمراجعة الداخلية، ومن هنا قد تؤثر على دور المراجعة الداخلية في عدة صعوبات أو عوائق التي تواجهها المؤسسة وتكون هناك مشاكل ومن ثم يصعب عليها اتخاذ القرار السليم.

### المطلب الأول: الاستقلالية المحدودة للمراجعة الداخلية

يعتبر استقلال المراجعة أحد المعايير الهامة للمراجعة، لذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً في أداء أعماله لكي يتحقق فاعلية المراجعة الداخلية لذلك يجب على المراجع أن يتبع المستويات الإدارية العليا لكي يتمكن من مراجعة وفحص المستويات الرقابية الأخرى وتقييمها للتأكد من مدى تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة وهذا يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون بعيداً عن وضع السياسات والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات بأي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد...، وبعد عمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع يقدم نتائج عمله وتوصياته في تقارير لمجلس الإدارة.

وتتجه كثير من الشركات إلى تكوين لجنة المراجعة مسؤولة عن توظيف ومكافأة رئيس القسم، ولكن في الحياة العملية لا يستطيع تحقيق ذلك لأن أعضاء لجنة المراجعة هم نفس أعضاء المجلس.

<sup>(1)</sup>رامي محمد الزبدية، عبد القادر الذينيات، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، 2012، ص - ص 467-469.

وقد ذكر مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا إن استقلال المراجع الداخلي من العوامل الأساسية لفاعلية برنامج المراجعة الداخلية.

وإن استقلاله يتوقف على اعتبارين هما:

1. إن تحديد المستوى التنظيمي للمراجع يتوقف على قيمة الخدمات التي سوف تحصل عليها الإدارة لذلك يجب على المراجع أن يكون مسؤولاً على قراراته.
2. إن موضوعية الدراسة من أهم عوامل نجاح المراجعة الداخلية ولذلك يجب إشراك المراجع في وضع نظام العمل داخل المشروع لأنه يخضع لتقييمه فيما بعد<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني: ضغوط المديرين

#### الفرع الأول: الضغوط الداخلية

وتتمثل الضغوط الداخلية في ضغوط الرؤساء، وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها، وقصور نظم المعلومات والبيانات ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

#### أ- ضغوط الرؤساء:

فالمدير الذي لا يعرف حدود سلطاته أو الذي لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه لإنجاز واجباته ويخشى لومهم، غالباً ما يحجم من اتخاذ القرارات القاطعة.

وهناك أسباب تدعو المدير يتخذ القرار للالتزام بسلطة رئيسه عند اتخاذه للقرار أهمها: أن المدير يريد أن يضمن دائماً الحصول على موافقة رئيسه على قراره، وأن الرئيس بحكم سلطته الواسعة في التنظيم وفهمه الشامل والعميق للأمر يمكنه من اقتراح وابتكار بدائل جديدة متعددة.

يضاف إلى ذلك أن بعض الرؤساء، لا يميلون كثيراً إلى تفويض سلطاتهم بمروءوسيتهم، كما أن بعضهم يفضلون عرض القرارات عليهم من قبل المديرين قبل اتخاذها أو وضعها موضع لتنفيذ.

#### ب- ضغوط التنظيمات غير الرسمية:

فقد توجد في المنظمة تجمعات غير رسمية تشكل مراكز قوى فعلية مميزة من مراكز القوى الرسمية تشكل ضغوطاً على المدير متخذ القرار، وتؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فاعليتها<sup>(2)</sup>.

فقد كشفت بعض الدراسات التي أجراها، مركز البحوث التابع لجامعة ميتشجان الأمريكية في مجموعة من الشركات، إن المجموعات غير الرسمية التي تتكون داخل هذه الشركات كانت تظهر فيها قيادات غير رسمية تتولى مهمة تمثيل أعضاء المجموعات غير الرسمية إلى معارضة قرارات المديرين أو عدم تنفيذها، وأن أعضاء هذه المجموعات كانوا يتعاونون فيما بينهم لتغطية على أخطائهم، وكانوا يعلنون

<sup>(1)</sup> [http://www.kau.edu.sa/files/0053661/subjects/المرجعة الداخلية-doc](http://www.kau.edu.sa/files/0053661/subjects/المرجعة%20الداخلية-doc).

<sup>(2)</sup> نواف كنعان، مرجع سابق، ص- ص308-309.

أحيانا صيحات الاحتجاج أو الاتهامات العلنية ضد المشرف عليهم، كما كانوا يستخدمون الاتصالات غير الرسمية- عن طريق الإشاعات - لتوجيه نظر المشرف إلى مطالبهم، وأثبتت نتائج هذه الدراسات أن وجود هذه التجمعات غير الرسمية بشكل عامل ضغط يحد من قدرة المديرين على اتخاذ قرارات فعالة.

ويجب على المدير متخذ القرار أن يأخذ مطالب هذه التجمعات غير الرسمية في اعتباره حتى يضمن تنفيذ القرار الذي يتخذه بالشكل الذي يحقق الأهداف المطلوبة، ويكون ذلك من خلال توفير الفرصة للمجموعة وقيادتها للمشاركة في اتخاذ القرارات، ذلك لأن مناقشة المجموعة وقيادتها للمشاكل يمكن أن تؤدي إلى الحصول على قبولها للقرار من أجل اتخاذه وموافقتها عليه.

وكل ذلك يجب أن يتم بعد معرفة المدير ما إذا كانت المجموعة المراد إشراكها أو قيادتها تخفي نوايا عدوانية أو غير ودية نحوه أو نحو التنظيم، وإذا وجد ما يشير إلى وجود مثل هذه النوايا فن المخاطرة أن يترك المجال مفتوحا أمام مثل هذه المجموعات للمشاركة في اتخاذ القرارات.

ويضاف إلى ما سبق أن هذه التجمعات قد تشكل عامل ضغط على المدير من خلال استغلال مشاركة أعضائها في اللجان التي تكلف بحل بعض المشاكل التي تواجهها، ذلك أن هذه اللجان قد تضم في عضويتها واحد أو أكثر من أعضاء المجموعة غير الرسمية، وأن هؤلاء الأعضاء يشاركون الأعضاء الآخرين في إبداء الآراء وتقديم الاقتراحات التي تكون فيها مصلحة لمجموعتهم، وقد يواجهون الأعضاء أنفسهم مضطرين- تحت ضغوط معينة في بعض الأحيان - للعمل مع الأعضاء الآخرين لأضعاف مجموعتهم التي ينتسبون إليها لتحقيق بعض المصالح الخاصة أو لتحقيق بعض المصالح الخاصة أو لتحقيق ما يهدف إليه المدير، وكل هذه الاعتبارات قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات وسط أو تصالحية رغم اتساع نطاق السلطة التي يتمتع بها المدير متخذ القرار.

### ج- كذلك يعتبر من الضغوط الداخلية:

ضيق الوقت لدى المدير، واضطراره إلى اتخاذ القرار تحت ضغط ظروف معينة، حيث لا تكون الفرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية من البدائل ودراستها، وكذلك مدى تعدد الحدود البديلة، إذ كلما تعددت الحلول كلما تطلب ذلك جهد أو وقتا لدراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المنظمة المالية، وتوفير السيولة اللازمة لمواجهة عملياتها الجارية، وتوفير عناصر الإنتاج اللازمة سواء كانت عناصر بشرية متميزة أو مستلزمات إنتاج غير متوفرة في الأسواق أو قطع غيار توقف إنتاجها، زيادة عن ذلك الضغوط الناتجة عن قصور نظام البيانات والمعلومات اللازمة للمديرين والتي لا تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة التي تساعد على حل المشاكل ومواجهة المواقف الصعبة أو تحقيق الأهداف<sup>(1)</sup>.

(1) نفس المرجع السابق، ص- ص309-310.

## الفرع الثاني: الضغوط الخارجية

تتمثل هذه الضغوطات في ضغوط الرأي العام، والضغوط الاقتصادية، والضغوط التابعة هي العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل، وضغوط الأجهزة الإعلامية والأجهزة لرقابية، وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فعاليتها.

## أ- ضغوط الرأي العام:

وتتمثل هذه الضغوطات في ضغوط الرأي العام التي يفرضها على المدير كونه عضواً في مجتمع وعليه أن يتعامل معه، ولذلك فالقرار الذي يكون فعالاً في وقت أو في منطقة معينة، قد لا يكون فعالاً في وقت أو في منطقة أخرى.

وقد تعارض مثلاً بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار ولو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة، مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات، والتي قد تجد معارضة من الرأي العام، وهي تشكل بذلك نوعاً من الضغوط على متخذي القرارات.

## ب- الضغوط الاقتصادية:

وتتمثل هذه الضغوط في حالات التضخم والانكماش، وفوائد الأموال، والتذبذب في أسعار العملات، والعرض والطلب، والتي تؤثر تأثيراً مباشراً على قدرة المنظمة في تحقيق أهدافها، وتنعكس آثارها على القرارات فتحد من فعاليتها، يضاف إلى ذلك اهتمامات مختلف فئات الشعب التي يتعامل معها المدير مثل المستثمرون والدائنون والمستهلكون والموردون وغيرهم، كذلك يعتبر من الضغوط الاقتصادية القوى الاقتصادية المتمثلة في: المنافسة وندرة المواد، ومستوى الخدمات الخارجية، والأسعار.

ج- الضغوط النابعة من علاقات المدير الشخصية والاجتماعية والإقليمية خارج نطاق العمل:<sup>(1)</sup>

وقد أوضحت التطبيقات العملية أن العلامات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دوراً بارزاً في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية، إذ أن المدير في هذا الدور يرتبط بمجموعة متشعبة من الصلات والعلامات الأسرية والروابط الإقليمية، بل وروابط أبناء البلد أو الحي.

وهذه كلها تمارس ضغوطاً على المدير لتشكيل قراراته وفقاً للمصالح الشخصية لأصحاب هذه الصلات، وتبرز هذه الضغوط بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، وعند إجراء حركة ترقية أو تنقلات، وعند التعاقد على الإنشاءات أو التوريدات، إذ يحاول أصحاب المصلحة استخدام صلاتهم بالمدير لخدمة مصالحهم بصرف النظر عن القواعد والنظم الموضوعية.

وقد تكون هذه الضغوط من زملاء المدير في المنظمات الأخرى، أو من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكزهم الرسمية، أو من هيئات أخرى لها طابع خاص، كالتقابات العمالية أو المهنية أو

(1) مرجع سابق، ص-ص 310-312.

هيئات دينية أو تنظيمات حزبية، وكلها ضغوط تهدف إلى تحقيق مصالح خاصة لهم تكون على حساب صواب القرار وفعاليته.

د- يضاف إلى ما سبق الضغوط التابعة من أجهزة الرقابة المركزية بما يتطلبه عملها من بيانات ومعلومات قد يضطر المدير متخذ القرار إلى إمداد هذه الأجهزة بما مما يستغرق بعض وقته وطاقته فينعكس ذلك على قراراته، زيادة على ذلك الضغوط التي تسببها أجهزة الإعلام على المديرين من خلال ما تنشره هذه الأجهزة من انتقادات أو تقييم لقرارات المديرين وإبراز وجهات النظر والآراء لبعض فئات الرأي العام حولها، وكل ذلك يشكل ضغط على المدير سواء بالنسبة لما اتخذ من قرارات أو لما يزمع لالتخذه من قرارات في المستقبل<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث: المركزية الشديدة وعدم التفويض

يقصد بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي - الفردي - الذي يقوم المدير فيه باتخاذ قراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى<sup>(2)</sup>.

ويندرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحداهما السلوك الأوتوقراطي المتسلط أو المتحكم وتمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين وهو السلوك الأوتوقراطي الصالح ومهما تفرعت أنواع النمط الأوتوقراطي فقد بينت الدراسات العلمية أن متخذي القرار في ظل هذا النمط تتولد لديهم حالة من عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات والصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري.

كما تتميز القرارات في هذا النمط بأنها تتأتى من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة، ويكون عمل المراجعة الداخلية في هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن للمراجعة الداخلية الطعن في لقرارات المتخذة ولا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديه في التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرون في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية والتمثل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير وما شابهها.

كما يجدر بالذكر أيضا أن النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائما البيئة المثلى التي تسمح للمراجعة الداخلية بالتدخل في عملية اتخاذ القرار، وهذا ما أثبتته " تانباوم وما كجريجور".

من خلال مجموعة من الدراسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلنا إلى مجموعة من النماذج نذكر منها:<sup>(1)</sup>

(1) مرجع سابق، ص 312.

(2) بلواحد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، العلوم التجارية، جامعة قسنطينة، 2011، ص 56.

## أ- النموذج الأول:

هو نموذج المدير الذي يضع حدود معينة ويطلب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط.

## ب- النموذج الثاني:

يقوم المدير بتقديم مشروع قرار- ورقة عمل- قابلة للتعديل أو حتى الإلغاء ومرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع- المدير- لآرائهم وردود فعلهم حول هذا لقرار قبل أن يصبح نهائيا.

نلاحظ أن النموذجين السابقين يمثلان نمط ديمقراطي شكلي يقيّد ويحدد دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار.

(1) بلواحد زكريا، عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص 57.



## خلاصة الفصل:

إن من الصعب عن متخذ القرار أن يتخذ قرارات على درجة عالية من السلامة والفعالية، رغم العون الكبير الذي تقدمه المراجعة الداخلية للمسؤولين أثناء اتخاذهم للقرارات، فمن جهة هناك عدة عوامل تؤثر على مصدري القرار ومنفذيه، ومن جهة أخرى نجد أن المراجعة الداخلية تتعرض هي الأخرى إلى العديد من المعوقات أو الصعوبات التي تقف دون مساهمتها فعلياً في عمليات اتخاذ القرار وفحص الحسابات.

ويجب على المراجع الداخلي في نهاية عملية المراجعة أن يقوم بالتقابل مع المدير المسؤول على المجال محل المراجعة في تلك المقابلة فإن أي عيوب في نظام الرقابة يقوم المراجع بتحديدتها والاتفاق على تصحيحها، تلك الأخطاء أو تلك الأمور يجب إدخالها بعد ذلك داخل تقرير المراجعة ومن هنا يتجنب عدم المخاطرة أو الغش في الحسابات أو المعلومات.

# الفصل الثالث:

## دراسة حالة في مؤسسة نפטال

### فرع GPL مقاطعة باتنة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الأول: نشأة سوناتراك وفرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الثاني: الانجازات والأفاق المستقبلية لفرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الثالث: تقسيمات وحدة GPL باتنة وهيكلها التنظيمي.

المبحث الثاني: مكانة المراجعة الداخلية في مؤسسة نפטال وحدة GPL باتنة.

المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في وحدة GPL باتنة.

المطلب الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الداخلية في فرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الثالث: تقييم فعالية المراجعة الداخلية في المقاطعة.

المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الأول: طبيعة القرارات في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

المطلب الثاني: أهم القرارات التي ساهمت المراجعة الداخلية في اتخاذها.

خلاصة الفصل.

**تمهيد:**

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظراً لما تقدمه للمؤسسة من معلومات، عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعية من طرفها.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة حالة في مؤسسة نפטال بإحدى الشركات الجزائرية، فوجود المراجعة الداخلية في هذه الشركة يعتبر ضرورة هامة أي خدمة من أجل كبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها وتشعبها.

وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل الملاحظة وتحليلها من جهة أخرى وفي الأخير يجب اتخاذ القرار بمتابعة تنفيذ التوصيات التي اقترحها الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية والمتمثلة في:

**المبحث الأول:** تقديم مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

**المبحث الثاني:** مكانة المراجعة الداخلية في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

**المبحث الثالث:** أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة.

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة

من خلال هذا المبحث سنخرج إلى تقديم مؤسسة نפטال، بالتعرض إلى نشأتها وكل مراحل تطورها في المطلب الأول، ثم التعرف على المهام والأهداف المستقبلية لوحدة GPL مقاطعة باتنة في المطلب الثاني، وأخيرا تقسيمات وحدة GPL مقاطعة باتنة وهيكلها التنظيمي في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: نشأة سوناطراك وفرع GPL مقاطعة باتنة

## الفرع الأول: نشأة سوناطراك:

لطالما كان قطاع المحروقات قطاعا مهما وحساسا، ومن أجل ضمان السير الحسن وبأفضل الشروط، كلفت مهمة تسيير قطاع المحروقات في الجزائر إلى مؤسسة سوناطراك، وذلك وفق المرسوم 491/63 الصادر بتاريخ 1963/12/31 وبقيت آنذاك تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة. و لقيام الشركة بمهام كثيرة وضخمة من بحث، استكشاف، تنقيب، إنتاج، استغلال، تكرير وتوزيع المنتجات البترولية داخل وخارج الوطن، فضلا عن البحث العلمي، خاصة في البتر وكيمياء. أنتج ضغط كبير على الشركة مما إستلزم إنشاء مؤسسة وطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية "ERDP" وذلك بموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 06 أفريل 1981، لتخفيض هذا الضغط، وقد عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/87 في 25 أوت 1987 إلى مؤسستين وطنيتين:<sup>(1)</sup>

✓ مؤسسة **NAFTEC**: مختصة في تصفية وتكرير البترول؛

✓ مؤسسة **NAFTAL**: مختصة في توزيع، تسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها على مستوى التراب الوطني عرفت على الصعيد الوطني والدولي بإسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية؛ ويتكون المصطلح الأجنبي لمؤسسة نפטال من جزئين:

• **NAFT**: مصطلح عربي ويعني النفط؛

• **AL**: اختصار لكلمة الجزائر؛

ولقد تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية والشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال شركة ذات أسهم برأس مال: **15.650.000.000.00 دج.**

وقد عرفت المؤسسة منذ ذلك الحين إلى يومنا هذا مجموعة من التطورات، نذكرها فيما يلي:<sup>(2)</sup>

• **1989**: تم إلغاء مركزية أشغال شركة نפטال الاجتماعية والثقافية؛

• **1990**: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة للمحزونات، المبيعات والزبائن، وتعزز بنظام المعلومات؛

• **1992**: تم الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة؛

<sup>(1)</sup> من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

<sup>(2)</sup> من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

- **1996**: تم إلغاء مركزية النشاط للتكاليف والأسعار، إنشاء كل من مديرية حماية الأملاك وخلية الأمن الصناعي وهيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات، إنشاء مديرية مراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها، إنشاء وحدة المطبعة، حل مديرية التجارة الخارجية، حل وحدات المؤسسة للموانئ، فك مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط والزفت، مديرية غاز البترول المميع، مديرية الطيران والملاحة البحرية؛
- **1999**: تم إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلف بالاتصال، إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية، حل ثلاثة مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات، حل مشروع وحدة نפטال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة؛
- **2000**: تم إعداد المخطط التنظيمي العام القسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود ولزيوت التشحيم والمطاط، إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة، حل وحدة الإعلام الآلي وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية، إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية؛
- **2001**: تم إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال، إنشاء مديرية للتكوين، التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزفت، تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL، تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة، مشروع مركزي لنظام تسيير تدفقات الخزينة، تنظيم مفصل لمديرية الصيانة والإنجاز، إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق؛
- **2002**: تم إنشاء مخبر مراقبة الجودة على مستوى مناطق CPL، إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت، إعادة تنظيم مقر فرع GPL، تنظيم النشاط الجبائي على مستوى الفرع ومديرية المقر، إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نפטال، تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية، تسمية مناطق GPL و CPL بالوحدات "District".

### الفرع الثاني: نشأة فرع GPL (Gaz ,Pétrole, Liquéfié)

**G**: غاز (مادة غير ملموسة)

**P**: البترول.

**L**: مميّع لأنه يتم تكتيفه وتحويله إلى مادة سائلة لتسهيل نقله من معمل التكرير.

بقرار من السيد المدير العام لمؤسسة نפטال وإستنادا للقوانين الخاصة بالمؤسسة من المادة رقم 17 وباستشارة المجلس الإداري تم الفصل بين مختلف وحدات نפטال من GPL، CLP، والزفت بحيث تم تعيين رؤساء كل وحدة على حدة، وبتاريخ 18/04/1998 عين رئيس مؤسسة GPL، وبمناظر القرار رقم 504/98 الصادر في 13/10/1998 والمتضمن إعادة تنظيم مؤسسة نפטال "مؤسسة ذات أسهم". وقد قرر السيد مدير قسم غاز البترول المميّع إنشاء وحدات غاز البترول المميّع بالمناطق التالية: باتنة، الشلف، أم البواقي، بجاية، بشار، البليدة، البويرة، تلمسان، تيارت، تيزي وزو، الجزائر، الجلفة، سطيف، سعيدة، سكيكدة، قسنطينة، حاسي مسعود، وهران، برج بوعرييج. وهذا القرار أصبح ساري المفعول ابتداء من 01/11/1999.

وتعتبر وحدة غاز البترول المميّع بباتنة وحدة تجارية، نشاطها الأساسي هو توزيع وبيع المنتجات البترولية "غاز"، ومقرها بالمنطقة الصناعية بولاية باتنة، وتتكون هذه الوحدة من:

✓ مديرية المقاطعة باتنة 044 SIEGE

✓ مركز الشحن باتنة CE 051

✓ مركز مصغر للشحن بسكرة MCE 071

✓ مستودع أريس DR 053

✓ مستودع مروانة DR 054

✓ مستودع بريكة DR 055

### المطلب الثاني: الانجازات والأفاق المستقبلية لفرع GPL مقاطعة باتنة

ويمكن حصر مهام وأهداف لفرع GPL مقاطعة باتنة فيما يلي:

#### الفرع الأول: المنجزات فرع GPL مقاطعة باتنة:

تتمثل المهام الرئيسية للفرع في ما يلي:

1. توفير مختلف قارورات غاز البترول المميع للمستهلكين في ظروف سلسلة وسهلة، لتقليل التكلفة على المستهلك؛
2. العمل على إيصال الغاز للمستهلك بمعايير دولية من خلال الجودة العالية والأمن في الاستعمال؛
3. تطوير وترقية غاز البترول المميع بكل أشكاله خاصة الخام وغاز الوقود؛
4. تطوير التعاون بين مختلف وحدات نפטال عبر القطر الوطني في ميدان غاز البترول المميع؛
5. التخزين والنقل الآمن لكل المنتجات البترولية المسوقة؛
6. ضمان الصيانة وتحديد التجهيزات للوصول للاستقرار الأمثل داخل الوحدة؛
7. التوجيه ومراقبة السير الحسن للهيئات والمصالح؛
8. ربط و مراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، شبكة البيع والتموين؛
9. تحليل واقتراح سياسات وإستراتيجيات في ميدان التموين، التوزيع والتخزين.

#### الفرع الثاني: الأفاق المستقبلية فرع GPL مقاطعة باتنة

من بين الأفاق المستقبلية لقسم غاز البترول المميع GPL نذكر ما يلي:

1. تجديد وإعادة تأهيل بنيتها التحتية لوظيفة التخزين؛
2. تنمية وتطوير إستراتيجية التسيير والتي تضمن لها البقاء في المركز الريادي بالنسبة لتوزيع المنتجات النفطية في السوق المحلية؛
3. تحسين معدل الخدمة، والتطلع لاحتياجات الزبائن المستقبلية؛
4. تطوير الشراكة مع متعاملين من ذوي الخبرة والبحث عن تحالفات إستراتيجية؛
5. تكثيف الإجراءات الرامية إلى السيطرة على التكاليف وتحسين نوعية المنتجات والخدمات؛
6. توسيع نشاطها إلى أسواق خارجية حيث تسعى إلى دخول أسواق مغاربية وإفريقية؛
7. تنفيذ برنامج تكوين وتدريب فعال للموارد البشرية وذلك بما يتوافق مع احتياجات الشركة؛

8. تجديد وسائل النقل البرية وكذا معدات المناولة الخاصة بها؛

9. زيادة طاقة النقل عبر الأنابيب؛

10. تحديث وتوسيع شبكتها من مراكز الخدمة.

وأخيرا يمكن القول أن طموح شركة نפטال في أن تصبح خير نموذج للمؤسسات الجزائرية الناجحة ليس فقط في فعاليتها الاقتصادية ولكن أيضا من حيث موافقة جميع مرافقها ومنشآتها لمعايير الجودة، وحماية البيئة والسلامة في الميدان الصناعي.

### المطلب الثالث: تقسيمات وحدة GPL بباتنة وهيكلها التنظيمي

الفرع الأول: تقسيمات فرع GPL مقاطعة باتنة

ينقسم فرع غاز البترول المميع GPL إلى قسمين:<sup>(1)</sup>

• قسم وظيفي: يتمثل في الإداريين؛

• قسم عملي: وجد بغرض إتمام تطبيق الوظائف الخاصة بعملية التعبئة، التوزيع، وذلك على مستوى كل مراكز التموين، التخزين والتوزيع؛

إن فرع غاز البترول المميع GPL مختص في تعبئة وبيع غاز البترول المميع والمتكون من سيرغاز، البوتان، البروبان، هذان الأخيران يوضعان في عبوات مختلفة الأحجام منها:  
فيما يخص البوتان:

1. B13: قارورة غاز تحتوي على 13 كلغ.

2. B06: قارورة غاز تحتوي على 6 كلغ.

3. B03: قارورة غاز تحتوي على 3 كلغ.

فيما يخص البروبان:

1. P35: قارورة غاز تحتوي على 35 كلغ.

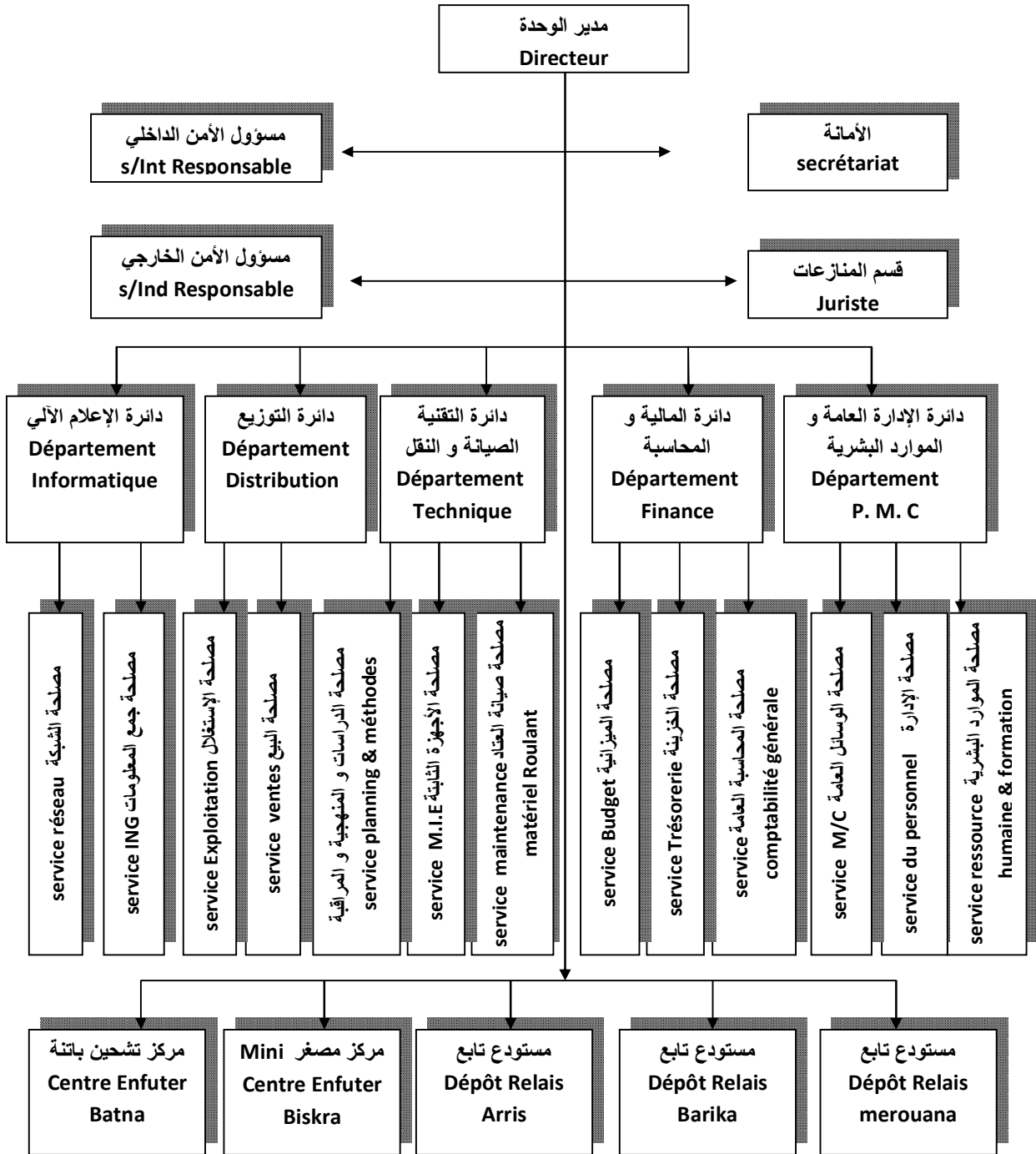
2. P11: قارورة غاز تحتوي على 11 كلغ.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي (التنظيم العام مؤسسة نפטال GPL مقاطعة باتنة)

من أجل التسيير الحسن للمقاطعة GPL تم وضع هيكل تنظيمي من شأنه تسهيل عملية توزيع المهام بين مختلف دوائرها، ويتميز هذا الهيكل التنظيمي بتصميمه على أساس التنظيم الوظيفي.  
يمكن تلخيص ما سبق وفق الشكل الموضح أدناه:

<sup>(1)</sup> من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية



- **المدير:** وهو المنسق الرئيسي بين جميع الأقسام و المصالح، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة و المتمثلة في الرقابة، التسيير، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة.
- **الأمانة العامة:** ويتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بالمشتريات و المبيعات و تنفيذ القرار المتخذ وغيرها، تسجيل، فرز وتدريب البريد، استقبال المكالمات الداخلية و الخارجية، التسيير البريد الداخلي و الخارجي و تنظيم استعمال الوقت للمدير.
- **خلية الأمن والوقاية:** وتكمن مهمتها في احترام و تطبيق قواعد الأمن و تهتم بالعمال المؤهلين، حيث يتم تكوينهم في مصلحة الحماية المدنية وتتوفر على إمكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة.
- **مصلحة تسيير المعلومات:** وتكمل مهمتها الرئيسية في تسجيل كافة المعلومات الموجودة والمستعملة من طرف مصالح الإدارة كمصلحة المحاسبة على أسطوانات لاستعمالها عند الحاجة.
- 1- دائرة المستخدمين والوسائل المشتركة:** يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يقوم بضمان تسيير إدارة الموارد العامة الخاصة بالمنطقة و ضمان إدارة الموارد البشرية و تنقسم هذه الدائرة إلى ثلاثة مصالح هي:
- أ. مصلحة الوسائل العامة:** ويتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمان تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الإمكانيات و اللوازم لضمان سير العمل في أحسن الظروف.
- ب. مصلحة الموارد البشرية والتكوين:** تهتم هذه المصلحة بمتابعة و تسيير الخاصة بالعمال مثل الذين يريدون تغيير مناصبهم، التقاعد، ملفات التوظيف، الاستقالة كما تقوم بإعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها الوحدة أما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة، حيث يمكن أن تتجاوز ستة أشهر كما توجد مراكز تكوين خاصة مثل: مركز التكوين بالخروب، وتكوين أعوان في الأمن و سائقي شاحنات سير غاز.
- ت. مصلحة المستخدمين:** تقوم بتسيير المستخدمين في ميدان مراقبة و تسيير الأجور و علاوات العائلة المتوفرة في ذمتها أثناء العمل و علاوات صندوق الضمان الاجتماعي و تطبيق قانون العمل في حالة الأجور، العطل، كما تقوم بدراسة ملفات المستخدمين من حيث الانضباط.
- 2- دائرة المحاسبة والمالية:** تختص هذه الدائرة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول و خروج الأموال وهذا من أجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة كل النشاطات المحاسبية، الخزينة، الميزانية، كما تقوم المصلحة بضمان التسيير الجيد للأموال، و تنقسم هذه الدائرة إلى أربعة مصالح هي:
- أ. مصلحة مراقبة التسيير:** تقوم برقابة سجلات حسابات الوحدة، لأن مهمتها الرئيسية هي كشف الغش و التزوير والأخطاء في الأوراق المحاسبية و تدعيمها بأدلة من الميزانيات و حسابات النتائج للوحدة وفي حالة وجود التزوير يعد تقرير ويقدم للمدير.
- ب. مصلحة المحاسبة التحليلية:** من مهامها إعداد الميزانية التقديرية و التي تعتبر ترجمة لخطط الوحدة المستقبلية وتختص هذه المصلحة بإعداد ميزانيتين: ميزانية الاستثمار، ميزانية الاستغلال و لإعداد هذه الميزانية يجب اجتماع كل من

رؤساء المراكز ونقاط البيع كما تقوم هذه المصلحة بإعداد وثيقة طلب الأموال ويتم إعدادها بسبب احتياج الوحدة للأموال، كما تقوم بحساب وتحليل مختلف التكاليف ومراقبة الوضعية المالية للمؤسسة.

ت. **مصلحة الخزينة المالية:** مهمتها التسيير المالي والمحاسبي للحسابات المصرفية والحساب البريدي إلى جانب ذلك فإن مسؤول الخزينة مكلف بتسيير الخزينة العامة وأيضاً بالبيع عن طريق الوصل وتتولى أيضاً مراقبة مدخلات الخزينة.

ث. **مصلحة المحاسبة العامة:** مهمتها تسجيل جميع العمليات التي تمر بها الوحدة مما يسهل الرجوع إليها في وقت الحاجة فضلاً عن قيامها بتحديد الديون المستحقة لدى الغير، أيضاً تقدم المعلومات اللازمة لمصلحة الضرائب.

**3- دائرة التقنية والصيانة:** يشرف عليها رئيسها الذي يعتبر المسؤول عن حماية وسائل النقل والمعدات الخاصة بالتوزيع والأعمال الخاصة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء أو القيام بالتنظيم والتخطيط، كما تدرج مهمتها في متابعة و مراقبة إنجاز الأعمال، و الدراسات الخاصة بتوسيع المؤسسة وإعداد تقارير الأنشطة في شكل دوري ومخططات الميزانية من ونفقات واستثمارات كما تقوم بمتابعة عمليات استهلاك القطع البديلة الخاصة بالوسائل النقل وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

أ. **مصلحة الدراسات والمنهجية والمراقبة:** دورها هو دراسة تخطيط محطات البترين، تحتوي هذه المصلحة على مكتب يشرف عليها مهندسان يختصان فيما يلي: وضع مخطط الموقع ومخطط مفصل عن نوع التجهيزات كما يقومان بالمراقبة التقنية للتجهيزات سنوياً مثل: الكهرباء والميكانيك وتقوم هذه المصلحة بكتابة التقارير الشهرية.

ب. **مصلحة الأجهزة الثابتة:** يتمثل دورها في تصليح أي عطب في الأجهزة الثابتة وفي حالة ما إذا كان العطب في نقطة بيع خاصة يقوم صاحب المحطة بتقديم طلب تصليح و بيان عمل يوضح فيه نوع العطب و بعد التصليح يتم فوترة العمليات حسب التكاليف الناجمة أما إذا كانت المحطة تابعة لنفضال فتتم العمليات السابقة دون الفوترة السابقة إلا أنها تقيد على حساب التكاليف.

ت. **مصلحة صيانة العربات المتحركة:** يمين دورها في متابعة الإجراءات الإدارية بالنسبة للتصليحات والتكاليف ومتابعة حالات وقوع الحوادث لوسائل النقل والقيام بتقارير يومية وشهرية وسنوية.

**4- مصلحة التوزيع:** تعتبر هذه الدائرة العمود الفقري بالنسبة لنشاط الوحدة تحتوي على رئيس للدائرة له أمانة خاصة تتمثل مهامها في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات وإعداد التقارير دورياً حول الأنشطة وتنقسم الدائرة إلى مصلحتين:

أ. **مصلحة البيع:** تهتم بكل عمليات البيع والتموين، دراسة السوق وتقدير المبيعات، التعريف بالمنتج والتسويق بصفة عامة و جلب الزبائن، إضافة إلى تسجيل وتحليل شكاوي واحتياجات الزبائن.

ب. **مصلحة الاستغلال:** تتمثل المهام الأساسية التي تقوم بها المصلحة في تطوير برنامج وطرق توفير المنتجات التي يتطلبها السوق، ومتابعة تنفيذها.

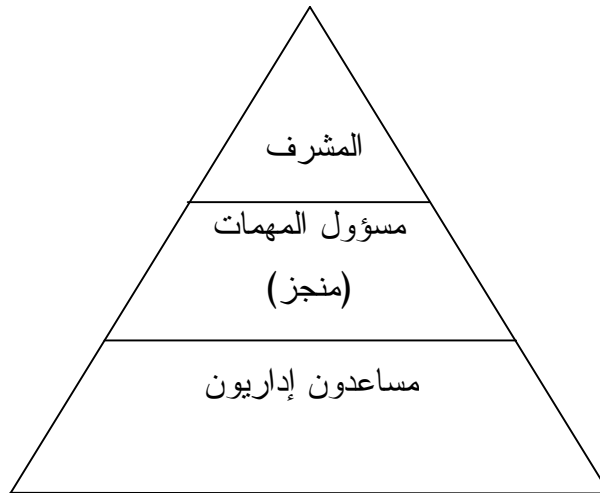
### المبحث الثاني: مكانة المراجعة الداخلية في مؤسسة نפטال وحدة GPL باتنة

أعطت مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة أهمية كبرى للمراجعة الداخلية، واعتبرتها من الركائز الأساسية التي سوف تمكنه من التحكم ومراقبة تسيير نشاطه، وتتبع ما تم التخطيط له وشرع في تنفيذه، من أجل الوقوف على أهم النقاط المخلة (الانحرافات) وتحليلها واتخاذ موقف مناسب حولها وكذلك تقييم ما تم انجازه. وعليه في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تقديم المراجعة الداخلية في فرع GPL مقاطعة باتنة في المطلب الأول، والمنهجية العلمية للمراجعة الداخلية في المطلب الثاني وأخيرا تقييم فعالية المراجعة الداخلية في فرع GPL باتنة.

### المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في وحدة GPL باتنة

لقد اعتمدت مؤسسة نפטال فرع GPL باتنة المراجعة الداخلية نظرا لأهميتها في عملية التسيير ومن أجل الاستفادة من مخرجاتها (التقارير) في حماية الموجودات و التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية و كذلك نظرا للحاجة الماسة إلى معلومات موثوقة عن كافة نواحي النشاط بالمؤسسة.

الشكل رقم(06): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة



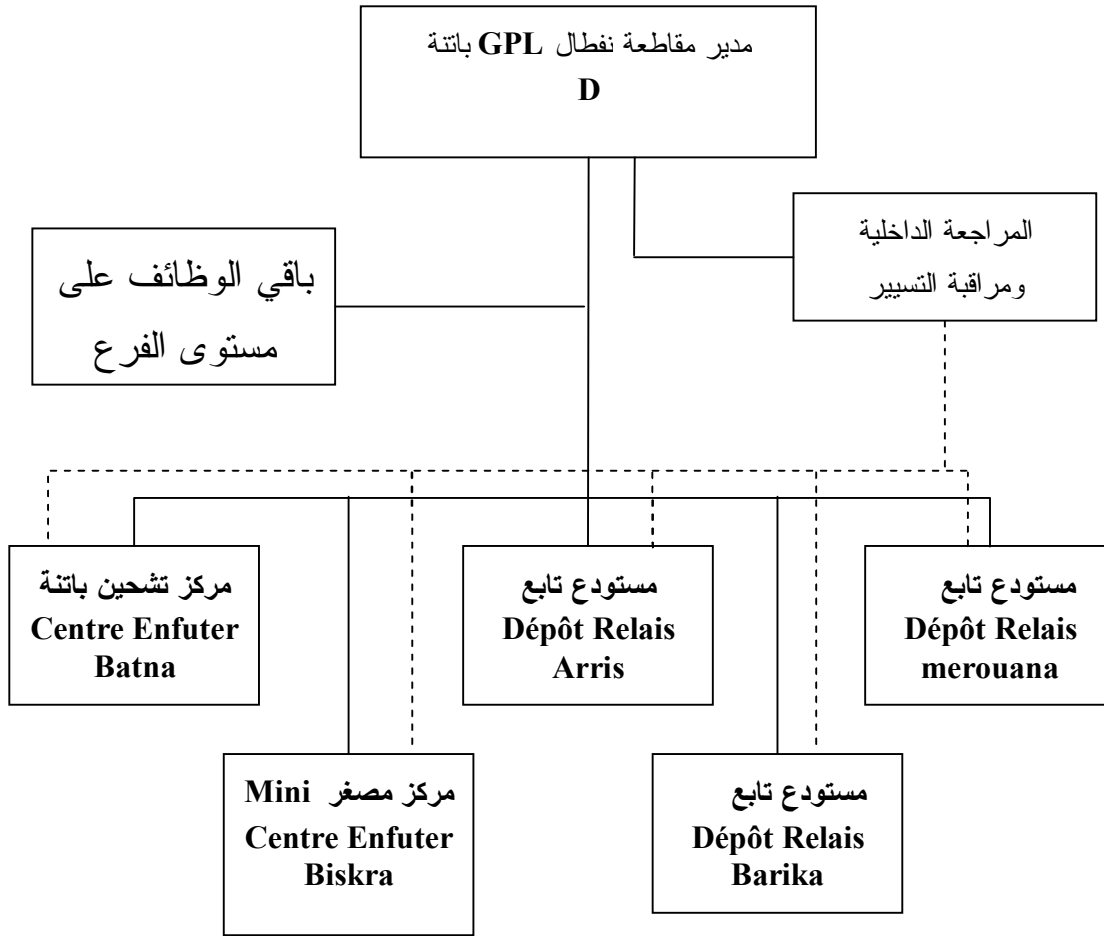
المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقا من معطيات مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة

مدير المراجعة الداخلية: يقع على عاتق المشرف مسؤولية قسم المراجعة الداخلية وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم وهو المسؤول الأول على مخرجات المديرية، كما يعمل على مناقشة التقارير النهائية لكل عملية مراجعة مع مجلس الإدارة.

مسؤول المهمات (منجز): يعتبر بمثابة همزة وصل مع لجنة المراجعة حيث يقوم بإنجاز عمليات المراجعة حسب برنامج المراجعة السنوي أو حسب ما يواجهه من ظروف استثنائية.

مساعدون إداريون: يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة ومساعدة مسؤول المهمات في إجراءات عملية المراجعة.

الشكل رقم(07): تنظيم المراجعة الداخلية فرع نפטال GPL مقاطعة باتنة



----- علاقة هرمية بالنسبة

المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقا من معطيات مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة

يتواجد مدير المراجعة الداخلية لمؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة على مستوى المقر الكائن بالمنطقة الصناعية كشيدة باتنة، ونظرا لندرة مراجعين على مستوى الفرع، فإن المراجع الداخلي (المشرف) يقوم بعملية المراجعة على مستوى المقاطعة حيث تمتد مهام المراجعة الداخلية على مدار السنة في شكل مهمات تدوم خلال الأيام المتاحة في الأسبوع أي 5 أيام، ثم يليها إعداد التقرير الخاص بالمهمة في أجل لا يتعدى 10 أيام.

مديرية المراجعة والتسيير لمؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة : تتواجد هذه المديرية على مستوى المقر الكائن بالمنطقة الصناعية كشيدة باتنة، وهي مرتبطة مباشرة مع مدير المقاطعة، وهي مسؤولة عن إعداد التقارير النهائية وما يأتي فيها من توصيات تدخل في عملية اتخاذ القرار على مستوى المقاطعة.

### المطلب الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الداخلية في فرع GPL مقاطعة باتنة

يتم إعداد برنامج سنوي بعد موافقة مدير المقاطعة (رئيس مجلس الإدارة)، يتضمن في سياسته تدعيم الرقابة الداخلية للمحاور الحساسة ونقاط الخلل بالإضافة إلى عناصر التسيير المتأثرة بملاحظات تتعلق بالضعف سواء تعلق الأمر بسير نظام الرقابة الداخلية داخل المقاطعة أو نظام المعلومات المحاسبية المتبع في تسيير نشاطاتها اليومية وبشكل دائم ومستمر .

وعلى العموم فإن منهجية مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة للمراجعة والرقابة الداخلية هو كالتالي:

- الأمر بالمهمة؛
  - مخطط عمل (CHEK LISTE)؛
  - الانطلاق في المراجعة و المراقبة؛
  - إعداد التقرير الأولي؛
  - متابعة التوصيات؛
  - إعداد التقرير الرئيسي؛
  - معاينة التوصيات صعبة التنفيذ أو غير القابلة للتنفيذ؛
  - إعداد تقرير نهائي بما في ذلك اقتراحات بتوضيح أو تحسين في نظام الرقابة الداخلية.
- في مرحلة التنفيذ ينتقل المراجع الداخلي إلى الوحدة المعينة حسب البرنامج المسطر بالاطلاع ومراقبة والتأكد من سلامة الإجراءات المتابعة بالنسبة لإجراءات الخاصة بالشركة وتتم عملية المراجعة الداخلية في المقاطعة بالعديد من الطرق.
- **طريقة التصريح أو الاعتراف:** وتعتبر هذه الطريقة هامة جدا خاصة في حالة مواقف الخلل الحرجة من خلال قيام المراجع الداخلي للفرع بمسائلة رئيس الوحدة عن طريق السؤال مباشرة، والإجابة عنه في نفس اللحظة من طرف رئيس الوحدة، مثل التأكد من أن جميع الزبائن يضعون ختم على سند التسليم، من خلال توجيه سؤال مباشرة إلى رئيس الوحدة (هل جميع الزبائن يضعون ختم على سند التسليم)، وهذه الطريقة أسهل وأسرع طريقة للمراجعة الداخلية داخل المقاطعة.
  - **طريقة العينة العشوائية:** حيث يتم اختيار عينات من مجتمع معلومات يكون حجمها حسب حجم المجتمع المراد مراجعته وتشخيص فترات متقاربة أو متباعدة للمراجعة حسب حجم العينة المختار مراجعتها.
  - **طريقة البحث المعمق:** وهي أصعب طريقة للمراجعة حيث تكلف الكثير من الإمكانيات والمتطلبات من الوقت والحذر بدقة حول الأمور المراد مراجعتها، و تعتمد على بناء مجريات التسيير(يطلق عليها اسم البحث المكثف).

- طريقة المفاجئة والسرية: حيث تباشر عملية المراجعة بدون سابق إنذار وهي أقرب إلى الواقع في نتائجها من المراجعة الدورية التي عادة ما تكون معروفة التوقيت من طرف المصالح أو الوحدات المعنية بالمراجعة.

معايير إعداد التقرير في مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة: يعد إعداد وعرض التقارير أهم مرحلة في عملية المراجعة الداخلية، ويمثل التقرير النهائي الدليل الأكثر استمرارية على الطابع المهني لأنشطة المراجعة الداخلية كما يسمح للآخرين بتقييم تلك الأنشطة، ولذلك يجب أن يكون على درجة عالية من الجودة يحترم فيها مجموعة من النقاط كما استنتجتها من معايير إعداد التقرير ، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA والمتمثلة فيما يلي:

- يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وبناء وفي الوقت المناسب؛
- يجب أن تبين التقارير الغرض والنطاق عندما يكون ذلك ملائماً؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع؛
- توفر التقارير معلومات تفسيرية ملائمة وقد تشمل الأسباب والنتائج و التوصيات الخاصة بالنتائج بفترات سابقة.
- يوضح التقرير إذا ما كان يغطي عملية تدقيق مبرمجة أم أنها عملية خاصة تم طلبها خلال فترة؛
- يجب أن تحدد البيانات الخاصة بالأنشطة محل المراجعة مثل المدة الزمنية للمراجعة، ويجب أيضاً وصف طبيعة ومدى المراجعة التي تم القيام بها، وقد تشمل النتائج التي وجدها المراجع، الاستنتاجات والتوصيات؛
- قد يشمل التقرير توصيات لتحسينات مستقبلية، وهي تدعو إلى اتخاذ تصرف لتصحيح الأحوال الموجودة أو تحسين العمليات التشغيلية وقد تقترح التوصيات طرقاً لتصحيح أو تحسين الأداء كإرشاد الإدارة لتحقيق النتائج المرجوة.
- قد يشتمل تقرير المراجعة، ما قامت به الجهة محل المراجعة من تحسينات منذ آخر عملية مراجعة، وقد تكون هذه المعلومات ضرورية لتمثل الظروف الموجودة وإعطاء صورة مناسبة وتوازن ملائم لتقرير المراجعة، وهذا النوع من المراجعة يطلق عليه اسم المراجعة المتتالية **L'audit de Suivi** لأنه عندما تتم المراجعة الداخلية لأول مرة لمادة معينة يقال عليها المراجعة الأولية؛
- قد يكون من غير الملائم الإفصاح عن بعض المعلومات إلى جميع من يتلقون التقرير لأن هذه المعلومات قد تكون سرية، أو إفشاؤها في غير صالح الفرع.

#### حركة التقرير داخل مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة:

عند إنهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير يقوم المراجع بإعداد بطاقات تحليل التحفظ مع الانتباه للجزء الخاص بتعليق مسؤول الوحدة الذي تعطى له الفرصة لتوضيح، يوزع إلى رئيس الدائرة المالية والمحاسبة، رئيس مجلس الإدارة ومسؤول الوحدة المعنية بالمراجعة بعد الإطلاع على مضمون التقرير يعرض في اجتماع مجلس الإدارة ويتم إخبار

مسؤول الوحدة بنقاط القوة والضعف الخاصة بالوحدة، وبعدها يتم التطرق إلى التوصيات المقترحة ومناقشة إمكانية تطبيقها ومدى ملاءمتها للأهداف المرجوة، والفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها.

**الشكل العام للتقرير في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة:**

1. تقديم واجهة التقرير:

- موضوع عملية المراجعة؛

- رقم المهمة؛

- الوحدة والمكان؛

- الوثائق الملحقة؛

- عدد الصفحات؛

- إمضاء مراقب التسيير و رئيس دائرة المالية و المحاسبة.

2. دياحجة: ذكر نقاط القوة في نظام الرقابة لا تتعدى سطرين.

« Au moins une page sur ce qui ne va pas, au plus une ligne sur ce qui va »

عادة ما يذكر كنقاط القوة في الوحدات: الترتيب و المحافظة على الأرشيف، أو مدح روح التعاون من طرف مسيري الوحدة، ذكر مراحل الإنجاز و الفحص. كما هو موضح في الملحق رقم(1).

3. تطبيق الفحص.

4. تحديد نقاط الخطر.

5. الأسباب.

6. النتيجة.

7. ملخص.

8. توصيات

**المطلب الثالث: تقييم فعالية المراجعة الداخلية في المقاطعة**

يبدل المراجع الداخلي في المؤسسة جهدا كبيرا أثناء أدائه لمهامه مستعينا في ذلك بالحواسيب وشبكات اتصال داخلي، إلا أنه قد تنتج بعض النقائص أو التساهلات، وللوقوف على مدى كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة تم استعمال أداة المقابلة مع المراجع الداخلي للمؤسسة وكانت نتائج هذه المقابلة كالاتي:

**مقابلة مع مراجع داخلي في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة**

س1: هل تحتل المراجعة الداخلية مكانة مهمة في المؤسسة؟

نعم ، إذ أن الدور الأساسي للمراجعة الداخلية هو ضمان تطبيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

س2: هل تقدم المراجعة الداخلية قيمة مضافة للمؤسسة؟

نعم، كونها تتميز بالبحث المستمر على سبيل تطوير أنظمة الرقابة.

س2: ما مدى ملاءمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع جدول مهام المراجعة الداخلية؟

كون المراجعة الداخلية مستقلة عن الوظائف الأخرى في الهيكل التنظيمي تمنح هذه الوضعية ظروف ملائمة لوضعية المراجعة الداخلية من خلال عزلها عن القرارات المباشرة اليومية. (خاصية الحياد ، وعدم المساهمة في مسؤولية التسيير).

س3: ما هي الأدوات المستخدمة في المراجعة الداخلية لتحديد المشاكل وتحقيق الأهداف المرجوة؟

الأدوات المستخدمة في المراجعة الداخلية هي معطيات المحاسبة التحليلية من خلال مقارنة ومقاربة التكاليف، لوحة التحكم من خلال معدلات النسب المئوية (ثم اختيارها حسب أهميتها وهدفها)، نظام الرقابة الداخلي كونه منهج يسير عليه مسؤولي الوحدات، وفي حالة وجود انحرافات يقوم المراجع برفعها للجهات المعنية في المؤسسة لاتخاذ القرارات السليمة وعليه فإن وجود عامل الثقة بين مختلف المستويات من شأنه أن يحقق الأهداف المرجوة.

س4: كيف يتعامل المراجع الداخلي مع المخاطر الاستثنائية؟

عند ظهور مخاطر استثنائية يبادر المراجع الداخلي تحت أمر مدير المقاطعة بتحديد المسؤوليات وحالات عدم التطابق وأسبابها وقياس درجة الخطر، ومطابقة المخالفة مع نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم إعداد تقرير واحد متبوعا بالإجراءات التصحيحية المناسبة و بحتمية العقاب و التأديب إن استلزم الأمر.

س5: ما مدى تقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة؟

مثله مثل أي نظام رقابة داخلية يعالج جميع الأنشطة ويشمل إجراءات التسيير، وهذا لا يعني أنه كفاء بل يحتاج إلى التطوير والتوضيح المستمر.

س6: ما مدى جودة المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة الإدارية و المالية في المؤسسة ؟

تتوقف جودة المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة الإدارية و المالية، على مدى الصرامة في تطبيق التوصيات (الإجراءات التصحيحية اللازمة) ومتابعتها، خاصة فيما يخص الجانب التأديبي بعد الاستماع ومعالجة الصعوبات المواجهة أثناء تنفيذ التعليمات السالفة الذكر.

س7: ما مدى استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسة؟

إن المراجعة الداخلية تابعة لمجلس الإدارة فهي تحقق أحد معاييرها التي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب أن يكون الوضع التنظيمي كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات والمهام المخولة لها ويساعد في تنفيذها بإعطاء شرعية أكثر للمراجعة الداخلية.

س8: هل يحظى موظفو المراجعة الداخلية بدورات تكوينية؟

لا، بل يعتمد على البحث والتكوين الشخصي.

س9: إلى أي مدى يستفيد المراجع الخارجي من خدمات المراجع الداخلي ؟



يطلع المراجع الخارجي على التقارير التي يعدها المراجع الداخلي كما يتحفظ على البعض منها لإعتبرات الأهمية والموضوعية واعتبارات شخصية.

من خلال المقابلة التي أجريت مع المراجع الداخلي للمؤسسة نلاحظ أن المراجعة الداخلية نجحت في قدر معين من النفعية للمؤسسة، وأن المراجعين وعبر سعيهم لنهوض بالمؤسسة وحمايتها من كافة أنواع الغش والتلاعب ساهموا ولا زالوا يساهمون في النهوض بالمراجعة الداخلية في المؤسسة وتطويرها قدر الإمكان

### المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة

تعتمد إدارة مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة على تقارير و توصيات المراجع الداخلي في اتخاذ قراراتها، والتي تساهم إلى حد كبير بالوصول إلى الأهداف المسطرة سابقا، كما تلجأ كل من الإدارة الوسطى والتنفيذية في حال وجود مشكل مستعصي إلى المراجعة الداخلية لطلب المساعدة في حله وبذلك يبرز الدور المهم للمراجعة الداخلية للمراجعة الداخلية داخل المقاطعة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية والتنفيذية.

### المطلب الأول: طبيعة القرارات في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة

تبادر مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة في اتخاذ قرارات بصفة دورية كما هو الحال بالنسبة لأي مؤسسة وهذا حسب ما تواجهه من مواقف تلزم عليها القيام تلزم عليها اتخاذ الإجراءات اللازمة وتوجد في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة ثلاث مستويات إدارية تسير نشاط المقاطعة وهي كالتالي:

- مستوى استراتيجي: هو عبارة عن مجلس الإدارة ومدير المقاطعة؛

- مستوى التكتيكي: عبارة عن الإدارة الوسطى ، التموين موارد بشرية... الخ؛

- مستوى تنفيذي: عبارة عن التقنيات الموجودة على مستوى المقاطعة، الورش، المخازن... الخ.

ومن ضمن القرارات المتخذة داخل المقاطعة على مستوى كل مستوى هي:

**القرارات الإستراتيجية:** والتي تتعلق بوضع سياسات جديدة وتتطلب موارد كبيرة واستثمارات ضخمة وإبرام عقود مع أطراف خارجية تدخل هذه العقود ضمن إجراءات تحسينات على المقاطعة وزيادة النشاط ونذكر منها:

- عقد مع شركة ملاحسوا 1-2016 لنقل المحروقات لتكفل بنقل غاز المحروقات؛

- استشارة رقم 6-2014 المقاول بن بعطوش لإنتاج مبنى على مستوى مستودع بريكة؛

- عقد مع المورد قعودة لتزويد المؤسسة بمواد ولوازم مكتبية 2015.

ينظر المراجع الداخلي إلى مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية فيما يخص شروط إعداد الصفقات واستشارة الموردين أو قاعدة ثلاثة فواتير تشكيلية على الأقل، كل حسب المبلغ الإجمالي للعملية.

ومن بين القرارات الإستراتيجية الزيادة والتخفيض في كمية الإنتاج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): الكمية المنتجة للمقاطعة من الغاز.

السنوات	عدد القارورات	الكمية (طن)	النسبة
2013	4096569	53516.485	-
2014	3717376	48581.823	-9.22%
2015	37733545	48776.853	0.40%

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

من خلال هذا الشكل نلاحظ انخفاض وارتفاع للكمية المنتجة وهذا راجع لقرارات إستراتيجية اتخذتها المؤسسة لتحقيق أهداف معينة في حالة ما إذا طرأ مشكل استراتيجي لدى الإدارة، تلجأ إدارة المقاطعة إلى أعمال المراجعة الداخلية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والتي تكون في شكل توصيات، لاتخاذ مثل هذه القرارات.

**القرارات التكتيكية:** وهي الصادرة عن مختلف دوائر المقاطعة مثل دائرة الموارد البشرية والإنتاج... الخ ويمكن أن تظهر مثل هته القرارات في تطور عدد العاملين داخل المقاطعة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(04): تطور عدد العمال في مؤسسة نפטال فرع GPL مقاطعة باتنة (2013-2015).

البيانات	2013	2014	2015	نسبة 15/14
الدائمين	285	278	296	6%
المؤقتين	199	164	230	28%
المجموع	484	442	526	15%

المصدر: مصلحة الموارد البشرية

يكمن دور المراجع الداخلي في المساهمة في اتخاذ القرار على مستوى الإدارة التكتيكية وذلك من خلال استشارة المراجع الداخلي في اتخاذ قرارات معينة كونه أدرى بنظام التسيير في المؤسسة كما يساهم المراجع الداخلي المراجع الداخلي في عملية اتخاذ القرار من خلال التوصيات التي يدرجها المراجع في تقريره والتي يناقشها المدير مع رؤساء الوحدات عن طريقة تطبيق التوصيات على المستوى التكتيكي.

**القرارات التنفيذية:** هي التي تتخذها الإدارة التنفيذية المباشرة، وتتعلق بمشكلات العمل اليومي وتنفيذه والنشاط الجاري في المؤسسة، مثل إصدار تأشيرة خروج، وعودة... الخ.

تعتمد الإدارة التنفيذية على أعمال المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرارات، عن طريق استشارة المراجع الداخلي بصفة مباشرة من خلال سؤال شفوي أم كتابي، أو عن طريق التوصيات المرفوعة إلى المدير.

لقد وضعت مؤسسة نפטال فرع GPL باتنة أهداف إستراتيجية وأخرى عملية وسعيها منها لبلوغ وتحقيق هذه الأهداف، وفرت أنظمة الرقابة اللازمة، لمتابعتها والسهر على تنفيذها، تعتبر المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة

الداخلية حيث يقوم المراجع الداخلي بمتابعة الأهداف العملية عن طريق القيام بمهام مراجعة لمختلف الوحدات على مستوى المقاطعة ومن بين الأدوات المستخدمة لمتابعة الأهداف العملية لوحة القيادة.

ولمتابعة أهداف المؤسسة جعلت لوحات قيادة يتم فيها متابعة مختلف النسب المتعلقة (الملحق رقم) بـ:

- جزء المتعلق برقم الأعمال: قوائم متعلقة بنسب الخزينة ورقم الأعمال؛

- جزء متعلق بالإنتاج: قوائم متعلقة بنسب الإنتاج؛

- جزء المتعلق العمال: عبارة عن قوائم نسبية خاصة بتسيير العمال؛

- جزء المتعلق بالنقل: عبارة عن نسب خاصة بتوزيع والتموين المواد.

ويتم تغذية لوحة القيادة بواسطة برنامج **NAFT - COMPTA** وهو برنامج خاص بالحاسبة العامة،

وبرنامج **WIN- CANAL** و هو برنامج خاص بالحاسبة التحليلية يقوم بعرض التكاليف المتوسطة بالنسبة للإنتاج.

من خلال هذا النموذج يكون مسيرو المؤسسة ملمين بجميع المعلومات والمعطيات حول النقاط المهمة للتسيير و إبراز السلبيات والانحرافات، بواسطة تحليل أسباب هذه الظواهر، ثم اتخاذ القرارات اللازمة من أجلها وذلك بوضع أعمال تصحيحية ومتابعتها للحد منها.

يقوم المراجع الداخلي بتتبع النموذج انطلاقا من لوحة القيادة الخاصة بالعمليات (الملحق رقم)، حيث يقومون بمقارنة بين النتائج وبين ما هو موجود على أرض الواقع، حيث يقوم المراجع بالبحث عن أسباب الانحرافات، وعدم تحقق بعض الأهداف، ليقوم بإعداد تقرير متبوعا بالإجراءات التصحيحية المناسبة، لتتم مناقشتها مع المدير.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن للمراجعة الداخلية دور في اتخاذ القرارات لأن النموذج يشمل جميع المستويات في المقاطعة.

- أثر المراجعة الداخلية على القرارات المتخذة في مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة

تعتبر المراجعة الداخلية من بين الأدوات المهمة التي تستعين بها مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة في مختلف وحداتها، فعلى مستوى كل وحدة يتم الاعتماد على تقارير وتوصيات المراجعة الداخلية إما في مواجهة مخاطر، أو في إجراء عمليات تحسينية، كما أن للمراجعة الداخلية دور فعال في عملية اتخاذ القرار في مؤسسة نفضال فرع GPL مقاطعة باتنة وهذا من خلال مساهمتها في جميع خطوات اتخاذ القرار حسب كل موقف أو مشكلة، وهذا من خلال تحديد وتشخيص المشكل بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة وتقييم واقتراح البدائل المتاحة من خلال التوصيات والإجراءات التصحيحية، كما تعمل المراجعة الداخلية على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي.

### المطلب الثاني: أهم القرارات التي ساهمت المراجعة الداخلية في اتخاذها

من بين القرارات التي ساهمت المراجعة الداخلية في اتخاذها:

- قرار إعادة النظر في نظام الأجور المطبق داخل المؤسسة حيث لم يكن موافق للقوانين والتشريعات المعمول بها على المستوى الوطني، فتم رفع أجور بعض الكفاءات مع الإبقاء أو التخفيض في أجور البعض الآخر.
- قرار فصل المهام المتعلقة بمصلحة الموارد البشرية بين عمليات حساب، دفع وتسجيل الأجور التي كانت موكلة لموظف واحد، مما قلص من إمكانية التلاعب بأموال المؤسسة.
- قرار فرض عملية المقاربة بين البيانات المالية المتواجدة على مستوى الدفاتر المحاسبية للمصلحة المالية والمحاسبية و بقية الأقسام الأخرى، مما يساهم في توحيد المعطيات المالية بين قسم المالية والمحاسبية وبقية الأقسام الأخرى في المؤسسة.
- قرار حوسبة نظام المعلومات في المؤسسة مما سمح بتسهيل انتقال المعلومات بين مختلف مصالح وفروع المؤسسة وبالتالي توفير الجهد والوقت.

## خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة نفضال من أهم المؤسسات التي يتم فيها التخطيط للمراجعة الداخلية وتحديد المهام ومن ثم تحديد الفترة الزمنية لبدأ المهمة من خلال جمع الوثائق الخاصة بكل مهمة يكون المراجع بصددها فحصها والتحقق من سلامتها، ومن ثم الشروع في تطبيق إجراءات التنفيذ من خلال الفحص والتحقق وكذلك الملاحظة وطرح الأسئلة للمسؤولين حول الأمور الغامضة أو التي يريد المراجع أن يعرف عنها المزيد.

وفيما يتلخص عمل المراجع الداخلي، حيث أن بعد الانتهاء من التنفيذ عليه أن يبلور نتائج الفحص والتحقق التي وجدها في شكل تقرير يوضح فيها المهمة الموكلة إليه، النتائج والتوصيات المتوصل إليها وأيضا الملاحظات والاقتراحات حسب وجهة نظره واتخاذ القرار السليم.

ويجب على مؤسسة نفضال أن تولي اهتماما بالمراجعة الداخلية كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية وأداة تسيير فعالة وتنظيم مزيد من الدورات التكوينية حتى تضمن كفاءة الموظفين.

خاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها خصوصا مع كبر حجمها، وذلك حفاظاً على بقائها واستمراريتها، ومن خلال ما سبق حول دراستنا في المراجعة الداخلية التي تعتبر هامة داخل المؤسسة الاقتصادية، وتتبع أهميتها البالغة من الدور الذي تلعبه في تحقيق التقدم لكل من الوحدات الاقتصادية والاجتمع لما تضيفه من ثقة في المعلومات التي توفرها للإدارة والمهتمين بشؤون الوحدة وكما تمثل عملية اتخاذ القرار جانبا هاما في مختلف الإدارات، ومن هنا نلاحظ أن المراجعة الداخلية تعتمد بشكل كبير في اتخاذ قراراتها، وأيضا على نتائج المراجعة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات المحتملة الوقوع أثناء العاملين لمهام المسندة إليهم، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية وحول جميع المصالح والفروع والوظائف في المؤسسة، وذلك بتطبيق مبادئ ومعايير المراجعة المتعارف عليها من طرف المراجع الداخلي.

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار بالمؤسسة معالجة إشكالية البحث المتمثلة في " ما هو دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة "؛ من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج المشار إليه في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات الخمسة بهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث والتوصيات والاقتراحات.

## 1- اختبار صحة الفرضيات:

- **حسب الفرضية الأولى:** تعمل المراجعة الداخلية على إعطاء نصائح تصحيحية وتعديلها لتتخذ القرارات داخل المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- **حسب الفرضية الثانية:** إن عدم الاهتمام للمراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية يؤدي إلى انخفاض فعالية التقرير يرفع المؤسسة وبالتالي انخفاض كفاءة الإدارة في اتخاذ القرارات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- **حسب الفرضية الثالثة:** يعتمد متخذ القرار على نتائج المراجعة الداخلية وذلك من خلال المعلومات والبيانات الصادقة التي يقدمها المراجع الداخلي ويبنى على أساسها القرار وذلك لما توفره خليه المراجعة الداخلية من معلومات حول البدائل المتاحة، من دعم في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- **حسب الفرضية الرابعة:** يتخذ القرار بناءً على تقرير المراجع الداخلي من خلال صدق الوثائق وإعطاء رأي حول الانتظام أو إعطاء رأي حول المهمة بكل موضوعية وشفافية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

● **حسب الفرضية الخامسة:** توجد علاقة ايجابية بين المراجعة الداخلية واتخاذ القرار، حيث أن المراجعة الداخلية تساهم في اتخاذ قرارات سليمة وصحيحة ومناسبة في الوقت المناسب، وذلك من خلال تقديم الاستثمارات ومحاولة ترشيد القرارات المتخذة من طرف الإدارة العليا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة.

## 2- النتائج: المتمثلة في:

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبيًا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة.
- تلعب المراجعة الداخلية دورًا هامًا على المستوى الداخلي حيث تعمل على اكتشاف نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف نقاط ضعفه ونقائصه، وبالتالي مدى فعاليته وقيام المراجع الداخلي بإعطاء نصائح صحيحة لمتخذي القرار بالمؤسسة، فيقوم في الأخير بتسليم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين يحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة.
- يعتبر المراجع الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة والمستشار الأول لها.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في مؤسسة نفطال فرع GPL مقاطعة باتنة ، أن هذه الأخيرة تستعين بالخلية الداخلية في المؤسسة من ناحية كأحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها، ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسبح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذات جودة عالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

## 3- التوصيات: المتمثلة في:

- إن المؤسسة تعتبر من المراجعة الداخلية على أنه أحد الأنظمة الرقابية من الأفضل أن تعتمد على نظام المراجعة الداخلية فعال لما تقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة.
- يجب إعادة النظر في تموضع المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يجعلها أكثر استقلالية.
- يجب أن يكون هناك أكثر من مدقق واحد في المؤسسة، وتخصيص قسم لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي.
- تحسين الموظفين بأهمية المراجعة الداخلية وتوضيح الهدف منه وتصحيح الاعتقادات السائدة.
- تتعرض في المؤسسة خلية المراجعة الداخلية رغم توفرها على جملة من المقومات التي الضغوطات في بعض الأحيان التي تحول دون مساهمتها الفعالة في عملية اتخاذ القرار، سواء كانت ضغوط داخلية أو خارجية.



- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج من التقرير النهائي للمراجعين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم.

قائمة المصادر

والمراجع

الفرع الأول: المصدر:

– القانون رقم 01/88، المؤرخ في 12/01/1988 يتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2.

الفرع الثاني: المراجع:

1- الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، ط2، الأردن، 1999.
2. أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، مصر، 2008.
3. أحمد محمد غنيم، إدارة الأعمال، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2000.
4. أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والطباعة، الإسكندرية، مصر، 1984.
5. إسماعيل السيد، نظام المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2000.
6. أمعن عطية خليل، الإدارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية ضمن منظور الخدمة الاجتماعي، المكتب الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
7. أمعن محمود عياصرة، مروان محمد نبي أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
8. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006.
9. بشير العلاق، الإدارة الحديثة- نظريات ومفاهيم، دار البازوردي، الأردن، 2008.
10. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. جمال الديون لعويصات، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة، الجزائر، 2005.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات. الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
13. ختام عبد الرحيم السميحات، مفاهيم جديدة في علم الإدارة، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
14. رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
15. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
16. طاهر محسن منصور الخالدي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية، منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
17. عبد الوهاب نصر علي، شاحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
18. عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار البازوري، الأردن، الطبعة العربية، 2011.
19. العميرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان، الأردن، 1990.

20. غسان فلاح المطاوية، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
21. كاسر نصر منصور، الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
22. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجع والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
23. محمد حافظ حجازي، المنظمات العامة، البناء العمليات، النمط الإداري، مؤسسات طيب للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
24. محمد سمير العبان عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
25. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة (مبادئ الإدارة)، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، 2013.
26. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، ط7، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، عمان، الأردن.
27. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
28. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، جامعة عمان العربي للدراسات العليا، الطبعة الثانية، 2004.

## 2- الكتب باللغة الأجنبية:

29. Fe mandez, Les Nouveaux Tableaux des managers: le projet décisionnel de totalité, 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, France.
30. Jean François Dhenin, Brigitte fournie 50 the mes d'imitation a l'économie édition Biéal, Paris, 1998.
31. Etienne. B, Loudit interne pourquoi et comment:/ eséditionne, d'organisation, France, 1989.

## ثالثاً: المجلات والندوات:

32. مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني، 2007.
33. رامي محمد الزبدية، عبد القادر الدينيات، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 8، 2012.
34. إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرين، الجمعية العلمية للمحاسبين ونظام المراجعة، المؤتمر العلمي الثالث: الإسكندرية، مصر، 1994.

رابعاً: الرسائل والمذكرات:

35. بلواحد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، العلوم التجارية، جامعة قسنطينة، 2011.
36. بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة الجزائر، 2009.
37. تافرونت عادل، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي الميداني، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
38. خالد المعتر بالله، مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة شهادة ماجستير للعلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
39. سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة المستشفى باشا ووكالة التأمين سلامة، مذكرة ماجستير، تخصص التسيير العمومي، جامعة الجزائر، 2013.
40. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة شهادة الماجستير، العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004.
41. شدرى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقديم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، جامعة بوقرة بومرداس، 2008-2009.
42. عبد السلام عبد الله، سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010.
43. علمي لزهري، أهمية نظام المعلومات التسويقية في اتخاذ القرارات التسويقية، رسالة ماجستير فرع علوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2006.
44. فريد خليفة، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم تجارية، جامعة بسكرة، 2012.
45. بيالة سميرة، المدير وعملية اتخاذ القرار في إطار إدارة المؤسسة، رسالة ماجستير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003/2004.
46. اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في ترتيب قراراتها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، 2008.

خامساً: المواقع الالكترونية:

47. [http://www.kau.edu.sa/files/0053661/subjects/المرجعة\\_الداخلية/doc](http://www.kau.edu.sa/files/0053661/subjects/المرجعة_الداخلية/doc).

ملاحق



SOCIETE NATIONALE DE COMMERCIALISATION ET DE DISTRIBUTION PRODUITS PETROLIE  
NAFTAL SPA AU CAPITAL DE 15 650 000 000 DA

NAFTAL DISTRICT CBR- BATNA

Batna le : 28/09/2015

PV COMMISSION QUANTIFICATION LUBRIFIANTS

Etaient présents :

Mrs : BOUZIR SALAH EDDINE  
BELLOUFI M'HAMED  
SMAIHI FAYCAL  
DJABALLAH A/RAHMANE  
SAIDI RABAH

PRESIDENT  
MEMBRE  
MEMBRE  
MEMBRE  
MEMBRE

1/Première procédure de comptage

Lieu : Baie de lavage S/S GD-534-AURASSIA.  
Moyen de comptage : Compteur volumétrique  
Marque : RAASM, N° Inventaire : E305L00247

Premier fût : ( Lot N° 1031654, CHELIA SUPER TD 15W40, 180 KG-200 L).

Heure début opération : 10H15

Indication Compteur pré déterminateur : 0,00 L

Indication compteur totalisateur initial : 18406,90 L.

Heure fin opération : 10H40

Indication Compteur pré déterminateur : 175,21 L

Indication compteur totalisateur final: 18582, 10 L

Deuxième fût : ( Lot N° 1031654, CHELIA SUPER TD 15W40, 180 KG-200 L).

Heure début opération : 10H45

Indication Compteur pré déterminateur : 0,00 L

Indication compteur totalisateur : 18582,10 L.

Heure fin opération : 11H10

Indication compteur pré déterminateur : 174,60 L

Indication compteur totalisateur : 18756,70 L

2/ Deuxième procédure: Lieu Garage 05 R-Batna

Comptage Par pesée

Premier fût : 173 Kg

Deuxième fût : 170Kg

Conclusion : Compte tenu de ce résultat, un écart est constaté par rapport

à la quantité spécifiée sur les deux fûts. (180 Kg équivalent à 200 L)

Récapitulatif :- L'écart en volume est de : 25,10 L.

-L'écart en poids est de : 8,5 Kg

Sur la base des deux procédures de contrôle, nous avons constaté un écart par rapport au volume théorique (25,10 L) par fût et un écart environ de 8,5 Kg par rapport au poids inscrit sur le fût.

Recommandations :

- Reprendre l'installation existante de vidange. / ok -
- Achat d'un pistolet volumétrique avec indication numérique. ok
- Etablir des fiches de suivi pour la consommation. / ok

DTT

achetez ce qu'il faut